



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
Fax : 2131604567

Καλλιθέα 24/12/ 2015

Αριθμός απόφασης: 4815

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **31-07-15** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , , κατοίκου, με Α.Φ.Μ..... της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 23/12/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **31-07-15** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , , κατοίκου , με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. την με αριθμό πρωτοκόλλου/31-07-2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά:

1.Του Ελληνικού Δημοσίου, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , με έδρα την , οδός ΤΚ

2. Της υπ' αριθμ./11-06-2015 Οριστικής Πράξεως επιβολής προστίμου του οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 – 31.12.2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , με την οποία καταλογίζεται πρόστιμο ύψους 126.700,00.

Το πρόστιμο επεβλήθη διότι από το έλεγχο που διενεργήθηκε από το στον προσφεύγοντα, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 22-04-2014 έκθεση Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του Διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε δύο (2) εικονικά στο σύνολο τους ως προς τις συναλλαγές δελτία αποστολής –τιμολόγια μα α/α/03-11-2007 και/09-11-2007 καθαρής αξίας 29.100,00 ευρώ και 34.250,00 ευρώ αντίστοιχα κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ 1,11, 18παρ. 2,9 του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) συ συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 4 του Ν.2523/1997.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά :

- Να γίνει δεκτή στο σύνολό της η παρούσα Προσφυγή.

- Να ακυρωθεί η με αριθμό/2015 **Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 – 31.12.2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**

- Έγινε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων από τον έλεγχο για την κρίση της εικονικότητας των δύο (2) παραστατικών

Στη συνέχεια ο προσφεύγων με το αριθμό πρωτ:...../27-11-2015 συμπληρωματικό υπόμνημα του που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. και το οποίο στάλθηκε με φαξ στην υπηρεσία μας και έλαβε αριθμό πρωτ: ΔΕΔ εισ/30-11-2015 ΕΜΠ αναφέρει ότι μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στις 31-07-15 του κοινοποιήθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 9 του ν.388/2010 και το οποίο και αποδέχθηκε και ζητά την ακύρωση της πράξης ΚΒΣ και ζητά να υπαχθεί στις διατάξεις του προαναφερόμενου νόμου.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε ακόλουθα:

Επειδή Ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ την με αριθμό πρωτοκόλλου/31-07-2015 ενδικοφανή προσφυγή και **το με αριθμό πρωτ:...../27-11-2015 συμπληρωματικό υπόμνημα του που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ και το οποίο στάλθηκε με φαξ στην υπηρεσία μας και έλαβε αριθμό πρωτ: Δ.Ε.Δ. ΕΙΣ/30-11-2015 ΕΜΠ αναφέρει 'ότι μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στις 31-07-15 του κοινοποιήθηκε την 21-09-2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης κατ' ασφαμένη εφαρμογή του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, το οποίο και αποδέχθηκε και ζητά την ακύρωση της πράξης ΚΒΣ και ζητά να υπαχθεί στις διατάξεις του προαναφερόμενου νόμου**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 § 4 του Ν. 3888/2010: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά της διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη της αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς της και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ.1147/27.10.2010 Α.Υ.Ο. (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010 σχετικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών.)

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχός τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 (Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων), με την

οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ² τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

«Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων». (Σχετ. και η με αριθμό 2122/2012 απόφαση του ΣΤΕ.)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 περ. β' του Ν 3888/2010:

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:
α)

β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία.»

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων αυτών εκδόθηκε η ΠΟΛ.1019/28.1.2011 Α.Υ.Ο. (Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων), βάσει της οποίας:

«1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία:.....

Επειδή Σύμφωνα με τις **παραγράφους 8-11 της ΠΟΛ 1019/28.01.2011** ορίζονται ότι: «.....§.8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά της ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται **οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου**, οι οποίες μαζί με της εκθέσεις **κοινοποιούνται** επί αποδείξει στον επιτηδευματία **ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα**. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010.

Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από

άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά της ισχύουσες διατάξεις για της προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει της οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για της οποίες περαιτέρω έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για της τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται της παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§ 9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων της προηγούμενης παραγράφου της παρούσας.

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από της φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με της όρους και της περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Τις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν εφαρμογή ως τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των

αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.»

Επειδή, Σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1035/21-2-2011** ορίζονται ότι :

§1. Εφόσον σε Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έχει γίνει αποδεκτό περιλαμβάνονται της ήδη ελεγχθείσες ή περαιωθείσες με οποιοδήποτε τρόπο, της π.χ. με τακτικό έλεγχο, με της Ν. 3259/2004 και Ν. 3697/2008, με το Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου (με την επιφύλαξη των διατ. των παρ. 1 και 2 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010, σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1147/2010), με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 του Ν. 2753/1999 περί συνάφειας, κλπ., με την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλοι οι κατά περίπτωση όροι και προϋποθέσεις περαίωσης κλπ., το ποσό που έχει προκύψει για της ελεγχθείσες ή περαιωθείσες της με βάση το παραπάνω Σημείωμα συμψηφίζεται ή επιστρέφεται, εφόσον δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός, κατόπιν έκδοσης σχετικού ΑΦΕΚ, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου επιτηδευματία στην αρμόδια κατά το χρόνο έκδοσης του Σημειώματος Δ.Ο.Υ.

§2. Για τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που για οποιοδήποτε λόγο δεν ήταν διαθέσιμα κατά την 13/10/2010 στη Γ.Γ.Π.Σ. (σχετ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1137/2010, παρ. 2) και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., αλλά υφίσταντο ήδη της αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και στα Ελεγκτικά Κέντρα κατά την ίδια ημερομηνία, δεν θα εκδίδονται αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης του προβλεπόμενου σχετικού Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 και την απόφαση ΠΟΛ. 1019/28.1.2011, ούτε και σε περίπτωση μη αποδοχής του εν λόγω Σημειώματος, για λόγους ίσης μεταχείρισης με της περιπτώσεις επιβαρυντικών στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια πιο πάνω ημερομηνία και λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων. Τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία λαμβάνονται βεβαίως σε κάθε περίπτωση υπόψη για την έκδοση του ως άνω Συμπληρωματικού Σημειώματος σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση.

Ευνόητο είναι ότι στις λοιπές περιπτώσεις επιβαρυντικών εν γένει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, τα οποία περιέρχονται στην Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων πριν από την έκδοση του οικείου Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και θα ακολουθείται γενικώς η οριζόμενη από την πιο πάνω απόφαση (σχετ. η παρ. 8 αυτής) διαδικασία. »

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 §1 του Ν. 3888/2010 η εν λόγω υπόθεση υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών , οι οποίες αφορούν διαχ/κές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και την 31/12/2009

Επειδή, με την με αριθμό 1020145/5731/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1100/10.04.2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ.102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία μεταξύ άλλων έγινε δεκτό ότι «... όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο

έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή, η έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 «περί ΚΒΣ» του ημερομηνία 22/04/2014, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθμό/2015 **Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 – 31.12.2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, η οποία εκδόθηκε στις 11-06-2015, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994.

Επειδή όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.4 του Ν 4002/2011 αναβιώνει ο ν. Ν. 3888/2010 και εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 13.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα συνημμένα στο συμπληρωματικό υπόμνημα ο προσφεύγων **αποδέχτηκε το υπ' αριθμ./...../21-09-2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010** το οποίο εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα , χωρίς να έχει προβεί στην έκδοση Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 Α.Υ.Ο..

Ως εκ τούτου δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας των διατάξεων αυτών.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση , τα στοιχεία που αναφερόταν στην από 22/04/2014 Έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση των χρήσεων αυτών διότι η χρήσεις 2007-ήταν περαιωμένη σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3888/2010 και θα έπρεπε, η αρμόδια Δ.Ο.Υ βάσει των νέων αυτών στοιχείων να επιδώσει ταυτόχρονα, εκτός από την προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου και το οικείο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι **δεν τηρήθηκε η δέουσα διαδικασία, όπως την ορίζουν οι ως άνω ερμηνευτικές διατάξεις του Ν. 3888/2010, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.**

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών .

Κατόπιν αυτών

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ.**/31-07-2015** ενδικοφανούς προσφυγής για λόγους τυπικής πλημμέλειας, και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή, τηρήσει για την χρήση 2007 τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών, για την έκδοση και κοινοποίηση Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης, καθώς και την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.**

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ