



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

18/06/2014

Αριθμός απόφασης: 1803

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 24/02/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/24-02-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα επί της , οδός κατά της αρ./17-01-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. των διατάξεων των άρθρων 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./17-01-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. των διατάξεων των άρθρων 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ(Α', Β')- ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ (Α', Β'ΑΙΓΙΝΙΟΥ) του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/12/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 11/06/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/02/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/24-02-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./17-01-2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ(Α', Β')- ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ (Α', Β'ΑΙΓΙΝΙΟΥ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 15.280,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1,4§2,7§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ .

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ(Α', Β')- ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ (Α', Β'ΑΙΓΙΝΙΟΥ) βάσει της από 17/12/2013 εκθέσεως ελέγχου ΚΒΣ, του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, **έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της επιχείρησής της **δύο (2) εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών** φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα το με αριθ./27-03-2009 τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής καθαρής αξίας 7.200,00 € και ΦΠΑ 1.368,00 € και το με αριθ. τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής καθαρής αξίας 450,00 € και ΦΠΑ 85,50 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....» -ΑΦΜ

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος της χρήσης 2009 μετά από το υπ' αριθμ. πρωτ./2-8-2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, για την εταιρεία με το οποίο διαβιβάστηκε η από 24/07/2013 έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ της ίδιας Δ.Ο.Υ. , βάσει της οποίας η προσφεύγουσα είναι λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων , που εκδόθηκαν από την επιχείρηση (ΑΦΜ) - χονδρικό εμπόριο Η/Υ - λογισμικού - .. χλμ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/94, και του άρθρου 36 παρ.1 του ΠΔ 186/92, αφού η προσφεύγουσα εταιρεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση είχε περαιώσει τη χρήση 2009 βάσει του νόμου 3888/10 (περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων), με την αποδοχή του υπ' αριθμ./12-12-2011 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ(Α', Β')- ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ (Α', Β'ΑΙΓΙΝΙΟΥ) ή άλλως την υπαγωγή στις διατάξεις του ευνοϊκού καθεστώτος των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι συναλλαγές με την εταιρεία, υπήρξαν πραγματικές προσκομίζοντας όλα τα απαιτούμενα προς τούτο αποδεικτικά στοιχεία : α. φωτογραφίες των αγορασθέντων προϊόντων, φωτοτυπία της επιταγής που πλήρωσα ένα μέρος του οφειλόμενου τιμήματος (υπ' αριθμ. επιταγή της εκ ποσού 4.730,25 ευρώ) κλπ.

2. Έγινε κακή χρήση της διοικητικής εξουσίας, λόγο ότι η προσβαλλόμενη δεν περιέχει την ειδική εμπεριστατωμένη και επαρκή αιτιολογία που απαιτείται από το Νόμο.

3. Σε κάθε περίπτωση παραβιάσθηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, αλλά και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση αλλά στην προκειμένη περίπτωση και η αρχή της αναλογικότητας, καθ' όσον τα επίμαχα τιμολόγια δεν αποτελούν ούτε τα μοναδικά ούτε την πλειοψηφία των τιμολογίων που εξέδωσε για διάφορες συναλλαγές της η εκδότρια εταιρεία «.....» με φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ανά την Ελλάδα και σε παρόμοιες υποθέσεις η Διοίκηση, ήτοι οι αντίστοιχες φορολογικές υπηρεσίες λειτούργησαν τελείως διαφορετικά.

4. Δεν ενημερώθηκε ότι μπορούσε να υπαχθεί στο ευνοϊκό καθεστώς των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Δ.Φ.)

Επειδή, η προσφεύγουσα η εταιρία για την υπό κρίση χρήση 2009 (οικ. έτος 2010), αποδέχτηκε το υπ'αριθμ./12.12.2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης το οποίο εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010, καταβάλλοντας το συνολικό ποσό που προέκυψε, σύμφωνα με την από 17/12/2013 εκθεση ελέγχου ΚΒΣ, του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ(Α΄, Β΄)- ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ (Α΄, Β΄ΑΙΓΙΝΙΟΥ) , ,καθώς και τις απόψεις της ίδιας Δ.Ο.Υ που διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ./27-02-2014 έγγραφό της, η χρήση 2009 θεωρείται περαιωμένη.

Επειδή με το άρθρο 5 παρ. 5 περ. η΄ του Ν. 2523/1997 ορίζεται : «Κατ'εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ 2 του ν 2238/94 και 39 παρ 3 του ν 1642/1986 (τώρα παρ. 49 ν 2859/2000). Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού. »

Επειδή με το άρθρο 68 παρ 2 Ν 2238/94 ορίζεται : « Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου καθώς και αυτού που εξακρίβωσε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. (Άρθρο 9 § 5 Ν. 2523/97-ίδια και η προηγούμενη διάταξη του άρθρου 34 § 4 του ΚΒΣ).

Άρα σύμφωνα με το άρθρο 68 § 2 του Ν. 2238 / 94, στο οποίο ουσιαστικά παραπέμπουν οι ως άνω διατάξεις, υπάρχει δυνατότητα επιβολής σχετικών προστίμων με την προϋπόθεση ότι συντρέχουν οι οριζόμενοι από της διατάξεις αυτές λόγοι και εν προκειμένω εφόσον οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Ως συμπληρωματικά στοιχεία για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, νοούνται τα συγκεκριμένα στοιχεία που προέκυψαν μεταγενέστερα σε τρόπο ώστε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να μην είχε αυτά υπόψη του, ούτε μπορούσε να τα έχει υπόψη του κατά την αρχική εγγραφή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 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 αρμόδιας 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.»

Επειδή Σύμφωνα με τις **παραγράφους 8-11 της ΠΟΛ 1019/28.01.2011** ορίζονται ότι: «.....8. Για της 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 της 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 στις 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 της 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, εκδιδομένων 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 και 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 τις 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 στις 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 της 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. Τα ίδια ισχύουν και για επιβαρυντικά συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν της Δ.Ο.Υ. από 13 Οκτωβρίου 2010

μέχρι την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, προκειμένου για Εκκαθαριστικά Σημειώματα που εκδόθηκαν από τη Γ.Γ.Π.Σ.

3. Σύμφωνα με της διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν.3888/2010, για όλα εν γένει τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα (πλην δηλαδή της φορολογίας εισοδήματος) συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή κατά το χρόνο αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, τότε, ανεξαρτήτως της επελθούσας περαίωσης, για τα συγκεκριμένα αντικείμενα και τις συγκεκριμένες δηλώσεις διενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1147/2010), ακολουθουμένων όλων εν γένει των προβλεπόμενων ελεγκτικών διαδικασιών (συμπεριλαμβανομένης και της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007). ...»

Επειδή, το Δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με τα αποτελέσματα του ελέγχου σύμφωνα με την έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ της ίδιας υπηρεσίας για την εκδότηρια επιχείρηση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, φέρει ημερομηνία 24/07/2013, επί του οποίου εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η οποία εκδόθηκε στις 17/01/2014, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, δεν εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Ν. 3888/2010, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία που αναφερόταν στο υπ' αριθμ. πρωτ./2-8-2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ και στην από 24/07/2013 έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ της ίδιας υπηρεσίας, έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση της χρήσης αυτής διότι όπως πιο πάνω αναφέραμε, η χρήση 2009 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.**

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.

Επειδή παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει η προσφεύγουσα εταιρεία ως λόγο ότι 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, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την **αρχή της νομιμότητας**. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./24-02-2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της υπ' αριθ./17-01-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ(Α', Β')- ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ (Α', Β' ΑΙΓΙΝΙΟΥ) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).