



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 31/03/2015

Αριθμός απόφασης:1279

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και την συμπληρωματική αυτής με Α.Π. /2014 του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., κατοίκου, οδός, κατά:

Α. Της υπ' αρ. /**2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. αυτού, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ενιαίο πρόστιμο ύψους 1.008.900,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2007 και

Β. Της υπ' αρ./2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. αυτού, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ενιαίο πρόστιμο ύψους 644.630,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθ./2014 &/2014 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. των άρθρ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας (εφαρμογής του Π.Δ. 186/1992) του 5ου τμήματος της Α' Υποδιεύθυνσης Ελέγχου, της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., κατοίκου, οδός, και οικία, 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:

Στην συνέχεια της από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας (εφαρμογής του Π.Δ. 186/1992) του 5ου τμήματος της Α' Υποδιεύθυνσης Ελέγχου, της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος του, υπεργολάβου δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων σκυροδέτησης, με επαγγελματική έδρα στην και στην οδό και κατοικία επίσης στην, στην οδό, με Α.Φ.Μ., επιβλήθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μεταξύ των άλλων πρόστιμα για παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ.1 , 14, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 με τις παρακάτω Α.Ε.Π.:

1) υπ' αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. αυτού, με την οποία και επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2007, πρόστιμα συνολικού ύψους 1.008.900,00 ευρώ. Τα πρόστιμα επιβλήθησαν με τις διατάξεις των άρθρων 5,9, και 24 παρ. 4 και 19 του ν.2523/1997 διότι σύμφωνα με την με την παραπάνω έκθεση ζήτησε και έλαβε εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» καθαρής αξίας 504450,00€.

και

2) υπ' αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. αυτού, με την οποία και επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2008, πρόστιμα συνολικού ύψους 644.630,00 ευρώ. Τα πρόστιμα επιβλήθησαν με τις διατάξεις των άρθρων 5,9, και 24 παρ. 4 και 19 του ν.2523/1997 διότι σύμφωνα με την με την παραπάνω έκθεση ζήτησε και έλαβε εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά

στοιχεία από την επιχείρηση «.....» καθαρής αξίας 322315,00€.

Ο προσφεύγων με την με Α.Π./2014 ενδικοφανή προσφυγή που κατετέθη στην υπηρεσία μας διαμέσου της Δ.Ο.Υ. και το με Α.Π./2014 έγγραφο προσθέτων λόγων (συμπληρωματική προσφυγή) , αμφισβήτησε την νομιμότητα έκδοσης των παραπάνω πράξεων.

Η Υπηρεσία μας με την με αρ./2014 απόφασή της έκανε μερικώς αποδεκτή την με Α.Π./2014 ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα και ακύρωσε τις υπ' αρ./2014 &/2014 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2007 & 01-01/31-12-2008 αντίστοιχα, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, και όρισε 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.

Στην συνέχεια της ανωτέρω απόφασης η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της υπ' αρ./2014 απόφασης της Υπηρεσίας μας προχώρησε στην εφαρμογή όσων προβλέπονται στις διατάξεις του αρ. 9 § 4 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/2011 απόφασης του Υπ. Οικονομικών. Συγκεκριμένα εξέδωσε το υπ' αρ./2014 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης βάσει και της ΠΟΛ 1019/2011, το οποίο όμως ο προσφεύγων ενώ αποδεδειγμένα του κοινοποιήθηκε την στο πληρεξούσιο δικηγόρο και αντίκλητό του, **ουδέποτε μέχρι σήμερα αποδέχθηκε, καταβάλλοντας** τον υπολογισθέντα φόρο, αποδεχόμενος ταυτόχρονα και καταβάλλοντας τα πρόστιμα βάσει των υπ' αρ. και/2014 ΑΕΠ. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ 1019/2011, οι οποίες κοινοποιήθηκαν επί αποδείξει στον στο πληρεξούσιο δικηγόρο και αντίκλητό του , ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Κατά των νεωτέρων αυτών πράξεων και συγκεκριμένα:

1. Της υπ' αρ./**2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. αυτού, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ενιαίο πρόστιμο ύψους 1.008.900,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2007 και
2. Της υπ' αρ./**2014** Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. αυτού, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ενιαίο πρόστιμο ύψους 644.630,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2008, οι οποίες εκδόθηκαν με την ίδια αιτιολογία (την από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας (εφαρμογής του

Π.Δ. 186/1992) του 5ου τμήματος της Α΄ Υποδιεύθυνσης Ελέγχου, της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων) με τις υπ΄ αρ./2014 και/2014 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, προσέφυγε εκ νέου με την με αρ./2015 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της υπηρεσίας μας ο προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. Η ΠΑΡΑ ΤΟΝ ΝΟΜΟ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΥΠ΄ ΑΡ. &/2014 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ., ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΧΡΗΣΕΙΣ ΜΑΣ (2007 & 2008) ΠΕΡΑΙΩΘΕΙΣΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Α΄ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΟΥ Ν. 3888/2010.

Β. Η ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΑΚΥΡΩΣΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ Α.Ε.Π., ΕΝΕΚΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ ΚΑΤ΄ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΗΣ ΥΠ΄ ΑΡ. ΠΟΛ. 1019-28/1/ 2011 ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, Η ΟΠΟΙΑ, ΩΣΤΟΣΟ, ΕΧΕΙ ΕΚΔΟΘΕΙ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΟΙΚΕΙΑΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗΣ ΕΞΟΥΣΙΟΔΟΤΗΣΗΣ.

Γ. ΠΡΟΒΟΛΗ ΕΝΣΤΑΣΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΣ ΕΚΔΟΣΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠ΄ ΑΡ./2014 - Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ.

Δ. Η ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΛΟΓΩ ΤΗΣ ΧΡΟΝΙΚΗΣ ΑΝΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ, ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΗΣ, ΕΛΕΓΚΤΩΝ.

Ε. Η ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΑΚΥΡΩΣΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ Α.Ε.Π. ΕΝΕΚΑ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΚΥΡΗΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΗΣ "ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ Κ.Β.Σ." ΤΟΥ Σ.Δ.Ο.Ε..

ΣΤ. Η ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΝΟΜΙΚΑ ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΟΥ ΕΝΔΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΟΥ, ΣΤΗ ΒΑΣΗ ΟΛΩΣ ΑΟΡΙΣΤΩΝ ΕΝΤΟΛΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Ζ. ΝΟΜΙΚΑ ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΝΙΑΙΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΓΙΑ ΠΛΕΙΟΝΕΣ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΕΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ.

Η. Η ΠΛΗΡΗΣ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗ ΑΒΑΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ & ΚΑΙ Ο ΟΛΩΣ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΟΔΕΙΚΤΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΟΥΣ.

Επί των λόγων.

Επειδή στο άρθρο 9§5 Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α΄ 179), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος». Περαιτέρω,

κατ'άρθρο 84§1 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), στο οποίο κωδικοποιήθηκε το άρθρο 68 του Ν.Δ/τος 3323/1955, ορίζεται ειδικότερα ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας» και στην παρ. 4 ότι «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». (Η περ. β' της παρ.7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006). Εξάλλου, στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, όπως προαναφέρθηκε, ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) **από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας**, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου», (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ.1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α'276/22.12.2006). Περαιτέρω, στη φορολογία εισοδήματος ίσχυσαν τα εξής: Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α' 265/5.12.2006) ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008.....». Με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25.9.2008) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία της παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009....». Με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α' 143/7.8.2009) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'/24.4.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». Με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010,

ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...». Με την διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ν.4002/2011 προβλέπεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2012». Με την 1^η παράγραφο του δευτέρου άρθρου του ν.4098/2012 «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2013». Με την διάταξη της παρ. 5 του άρθρ.37 παρ. 5 Ν.4141/2013 ορίζονται τα εξής: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή με το άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι «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 της 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».

Ακόμα επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) του Υπ. Οικ. με οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό των οικονομικών η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, από την οποία προβλέπεται μεταξύ των άλλων: Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, **όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση**, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/[ΠΟΛ.1099/27.4.1994](#) υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του Ν.[2198/1994](#).

Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Εν προκειμένω, επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1147/2010 η αποδοχή του περιεχομένου του σημειώματος περαίωσης και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επειδή, εκ των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος, είναι δε **δεκαετής στην προκειμένη περίπτωση όπου οι**

υπό κρίση χρήσεις περαιώθηκαν αρχικά, καθώς ο προσφεύγων απεδέχθη το με αρ./2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011) για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2007 και 01-01/31-12-2008 (για τα οποία δεν είχαν λόγω περαίωσης εκδοθεί αρχικά φύλλα ελέγχου αλλά δεν υφίστατο σχετική υποχρέωση καθώς τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 ΦΕΚ Α΄276 που ίσχυσε από 22-12-2006 και μετά σύμφωνα με την οποία για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου δεν απαιτείται να έχει κοινοποιηθεί αρχικό). Κατά συνέπεια και επειδή νομίμως ως προς τους συγκεκριμένους λόγους εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τις υπό κρίση παραβάσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2007 & 01-01/31-12-2008 (για την οποία δεν προβάλλεται ένσταση παραγραφής καθώς δεν είχε παρέλθει πενταετία) , καθώς τα στοιχεία για τα οποία καταλογίστηκαν εμπίπτουν στις διατάξεις περί «νέων/συμπληρωματικών στοιχείων» σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και νομολογία που παραπάνω αναλύθηκε, και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 84§4 Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 68§2 Ν. 2238/1994 και το 9§5 Ν. 2523/1997, που προβλέπουν **ΔΕΚΑΕΤΗ παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο και περαιτέρω έκδοσης και κοινοποίησης των υπό κρίση πράξεων και κατά συνέπεια ο λόγος πρέπει να απορριφθεί.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας (εφαρμογής του Π.Δ. 186/1992) του 5ου τμήματος της Α΄ Υποδιεύθυνσης Ελέγχου, της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, η οποία αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου για τον καταλογισμό παραβάσεων σε λήπτη εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από τις φορολογικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις «.....» και «.....». Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών (λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από φορολογικά ανύπαρκτη επιχείρηση) στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξης δεν είναι ελαττωματική, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή τα παρατιθέμενα στην παραπάνω έκθεση στοιχεία ορθά κρίθηκαν επαρκή από τον έλεγχο για τον καταλογισμό παραβάσεων στην επιχείρηση «.....» και «.....» για την έκδοση εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2523/97 και της Σ.τ.Ε. Αριθμός 116/2013 τα παρατιθέμενα στοιχεία νομίμως κρίθηκαν επαρκή προκειμένου και η λήπτρια προσφεύγουσα να χαρακτηριστεί ως κακόπιστη, καθώς «όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή η φορολογική ανυπαρξία των επιχειρήσεων «.....» και «.....» τεκμηριώνεται επαρκώς στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. που αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, και ο προσφεύγων δεν αναφέρει κανένα ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ στοιχείο που να αποδεικνύει το πραγματικό των συναλλαγών και κατά συνέπεια διαπιστώνεται ΠΛΗΡΗΣ ΑΔΥΝΑΜΙΑ απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών από την λήπτρια επιχείρηση η οποία δεδομένης της φορολογικής ανυπαρξίας του εκδότη φέρει εκείνη πλέον το βάρος της απόδειξης των εν λόγω συναλλαγών (νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης) προκειμένου να χαρακτηριστεί ως καλόπιστη. Κατά συνέπεια των ανωτέρω οι λόγοι προσφυγής που αναφέρονται στην αβασιμότητα των παραβάσεων λόγω μη τεκμηρίωσης της κακοπιστίας του προσφεύγοντος, της ελλιπούς στοιχειοθέτησης των παραβάσεων καθώς και των λοιπών λόγων που αναφέρονται στον τύπο των υπό κρίση πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου πρέπει να απορριφθούν.

Περαιτέρω όμως, επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 «**Διαδικασία περαίωσης**» ορίστηκε ότι «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 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 στις 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 επίσης 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. Στην συνέχεια εκδόθηκε η **ΠΟΛ. 1019/Αθήνα, 28 Ιανουαρίου 2011 με την οποία καθορίστηκε 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 τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, **οι οποίες μαζί με τις 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 άλλης 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 τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις 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..... 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 προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις 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 τους όρους και τους 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. Στις 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 επίσης εφαρμογή ως προς 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 τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία. 12. Η έκδοση των κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων θα ξεκινήσει ένα (1) μήνα μετά από την καταληκτική ημερομηνία αποδοχής Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων περαίωσης του Ν. 3888/2010.» Ακόμα , 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 σε τις 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, στην υπό κρίση υπόθεση, όπως ήδη αναλύθηκε, τα στοιχεία που αναφέρονται στην από έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας του 5^{ου} Τμήματος Δράσης, της Α΄ Υποδιεύθυνσης Ελέγχων, της Περιφερειακής Δ/σης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. νομίμως ελήφθησαν υπόψη ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση της χρήσης αυτής, όμως επειδή, οι χρήσεις 2007 και 2008 ήταν περαιωμένες σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3888/2010 και επειδή όσον αφορά τις προσβαλλόμενες υπ' αρ./2014 &/2014 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. ο προσφεύγων δεν απεδέχθη το υπ' αρ./2014 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης το οποίο εξεδόθη βάσει του αρ. 9 § 4 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/2011 απόφασης του Υπ. Οικονομικών και **των συμπληρωματικών/νέων αυτών στοιχείων**, το οποίο αποδεδειγμένα κοινοποιήθηκε την στο πληρεξούσιο δικηγόρο και αντίκλητό του, καθώς **αντίθετα με**

τους ισχυρισμούς του δεν κατέβαλλε τον νέο υπολογισθέντα φόρο, αποδεχόμενος ταυτόχρονα και καταβάλλοντας τα πρόστιμα βάσει των υπ' αρ. και/2014 ΑΕΠ., σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ 1019/2011, οι οποίες κοινοποιήθηκαν επί αποδείξει στον στο πληρεξούσιο δικηγόρο και αντίκλητό του , ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Επειδή επί μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης του αρ. 9 § 4 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28.01.2011 Απόφασης του Υπ. Οικονομικών τυγχάνουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην παρ. 10 του ιδίου άρθρου του ν.3888/2010 που ορίζουν ότι «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» σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν.2523/1997 που ορίζει στην παρ. 5. ότι: Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... (η). 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 Φ.Π.Α. 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. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986, και στην παρ. (10). Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 Μεταβατικές διατάξεις «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του»

Σύμφωνα με την περ. δ της παρ. 3 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 «3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.».

Κατά συνέπεια η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει νόμιμη, καθώς η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε εμπρόθεσμα (εντός της δεκαετούς στην προκείμενη περίπτωση παραγραφής) τις προσβαλλόμενες πράξεις δύναται να επανεκδώσει τις πράξεις όταν για οποιοδήποτε λόγο ακυρωθούν.

Κατά συνέπεια οι εκδοθείσες και/2014 τυγχάνουν νόμιμες και οι λόγοι προσφυγής πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, για όλους τους υπόλοιπους λόγους της προσφυγής που αναφέρονται στον τύπο έκδοσης, των υπό κρίση με αρ./2014 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003),/2014 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2005) &/2014 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2006) Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου, δεν υφίστανται η προϋπόθεση προκειμένου να είναι εξ' αυτού του λόγου ακυρωτέα, που με την νέα διάταξη της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προστέθηκε (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3900/2010 και αναριθμήθηκε . ορθώς ως "παράγραφος 6" με την παρ. 2 του άρθρου 65 του Ν. 3994/2011), κατά την οποία :«6. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ... φορολογικής ή τελωνειακής αρχής : ... β) **Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ορίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης**», διότι δεν επήλθε βλάβη σε βάρος του προσφεύγοντος καθώς δεν επηρεάστηκε το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου. Κατά συνέπεια οι λόγοι που αναφέρονται στον τύπο έκδοσης των με αρ. και/2014 Α.Ε.Π. πρέπει να απορριφθούν.

Ακόμα, όσον αφορά την ισχυριζόμενη υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης της ΠΟΛ. 1019/2011 απόφασης του Υπ.Οικ., δεν εμπίπτει στον έλεγχο της υπηρεσίας μας, η οποία ως Δημόσια Υπηρεσία είναι υποχρεωμένη να τις εφαρμόζει.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. με αρ./2014 για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2007, με πρόστιμα συνολικού ύψους 1.008.900,00 ευρώ και με αρ./2014 για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2008, με πρόστιμα συνολικού ύψους 644.630,00 ευρώ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2007, συνολικού ύψους 1.008.900,00 ευρώ.

Πρόστιμο για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2008, συνολικού ύψους 644.630,00 ευρώ.

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

ΟΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

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).