



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 27.6.17

Αριθμός απόφασης: 3556

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την υπ' αριθμ. «.....» προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήμα 11ο Μονομελές επί της από 26.10.10 και με αρ. κατάθεσης «.....» προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της «.....», ΑΦΜ «.....», κατά της υπ' αριθ. «.....» Απόφασης Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για τη χρήση 2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.10.10 και με αρ. κατάθεσης «.....» προσφυγής της «.....», και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. «.....» Απόφασης Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικού ποσού 880,00 €, για τη χρήση 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω μη εξόφλησης με

δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού τριών (3) καταχωρηθέντων στα τηρούμενα βιβλία φορολογικά στοιχεία αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18§2 και 2§1 του Π.Δ. 186/1992 και της ΠΟΛ 1127/2002.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 16.4.10 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 της ΥΠΕΕ Περ. Δ/σης Αττικής, σύμφωνα με την οποία, σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα (με διακριτικό τίτλο «.....»), στις 29.10.09, από τις 10:45 έως τις 19:00, διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκαν με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού τρία (3) καταχωρηθέντα στα τηρούμενα βιβλία φορολογικά στοιχεία αξίας με αρ. «.....», «.....» και «.....», ποσού 43.792,00 €, 42.840,00 € και 15.470,00 €, αντίστοιχα, εκδόσεως της επιχείρησης του «.....» (ΑΦΜ «.....»).

Κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από 26.10.10 και με αρ. κατάθεσης «.....» προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με την οποία αιτείται την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η επίδοση του με αρ. «.....» ΥΣΕ και της με αρ. «.....» κλήσης προς ακρόαση είναι μη νόμιμη καθώς διενεργήθηκε μετά τις 19:00, έχει υπογράψει σε αυτές ως μάρτυρας (επειδή αρνήθηκαν την παραλαβή οι παρόντες υπεύθυνοι και έγινε θυροκόλληση) ο «.....» που ήταν μέλος της ομάδας ελέγχου, στο έγγραφο του ΥΣΕ δεν έχει αναγραφεί η ώρα επίδοσης.
2. Η επιχείρηση έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο από τα ΠΕΚ για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 με την με αρ. «.....» εντολή ελέγχου για τις οποίες έχει επέλθει περαίωση με διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 11ο Μονομελές) εξέδωσε επί της ως άνω προσφυγής την υπ' αριθμ. «.....» απόφαση σύμφωνα με την οποία αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου να τηρηθεί νομίμως η προταθείσα με το δικόγραφο της προσφυγής διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επέδωσε στις 25.1.17 στη διεύθυνση της προσφεύγουσας την με αριθμ. πρωτ. «.....» κλήση του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία καλούνταν εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή της να προσέλθει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013, προκειμένου να αποδεχθεί τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και η ως άνω Δ.Ο.Υ., διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ «.....»).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.): «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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 102/2001 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ? αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ? όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), 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). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 "Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημόσιων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 194 Α'/25.9.2008) επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις". Μετά την παρέλευση της προθεσμίας αποδοχής του σχετικού εκκαθαριστικού σημειώματος διενεργούσαν έλεγχο σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005: «Άρθρο 3 'Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις' : Σε κάθε κατηγορία βιβλίων διενεργούνται υποχρεωτικά και οι πιο κάτω τουλάχιστον ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις: ... Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας 1. Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004. ...

Άρθρο 4 'Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις': Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 16.4.10 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 της ΥΠΕΕ Περ. Δ/σης Αττικής, σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα στις 29.10.09, βάσει της με αρ. «.....» εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκαν με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού τρία (3) καταχωρηθέντα στα τηρούμενα βιβλία φορολογικά στοιχεία αξίας με αρ. «.....», «.....» και «.....», ποσού 43.792,00 €, 42.840,00 € και 15.470,00 €, αντίστοιχα, εκδόσεως της επιχείρησης του «.....» (ΑΦΜ «.....»).

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ ΔΕΔ «.....» έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προς την Υπηρεσία μας, από το αρχείο της ως άνω Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι το ΠΕΚ Πειραιά, βάσει της με αρ. «.....» εντολής ελέγχου, είχε ήδη διενεργήσει τακτικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, λόγω μη αποδοχής του σημειώματος του ν. 3697/2008 'Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων', με ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης ελέγχου στις 28.7.09, και ημερομηνία οριστικής βεβαίωσης στις 28.8.09. Σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, ο προληπτικός έλεγχος από την ΥΠΕΕ Περ. Δ/σης Αττικής για τη χρήση 2008 (βάσει της με αρ. «.....» εντολής ελέγχου) διενεργήθηκε στις 29.10.09 βάσει των ισχυουσών διατάξεων καθώς τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ήρθαν στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια του ελέγχου από την ΥΠΕΕ, και ως τέτοια θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου. Ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε ο έφορος, ούτε ήταν δυνατόν δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Επειδή, ο εν λόγω έλεγχος του ΠΕΚ Πειραιά διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, βάσει των οποίων ενεργούνται από τον έλεγχο υποχρεωτικά συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, όμως, σε κάθε περίπτωση, με τις διατάξεις του άρθρου 4 δίνεται η δυνατότητα, πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα άρθρ. 2 και 3, να διενεργούνται από τον έλεγχο και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά. Συνεπώς, τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 29.10.09 από την ΥΠΕΕ Περ. Δ/σης Αττικής για τη χρήση 2008, βάσει της με αρ. «.....» εντολής ελέγχου, δεν ήταν αδύνατο να τα έχει στη διάθεσή του και να τα λάβει υπόψη του ο έφορος κατά τον τακτικό έλεγχο εφόσον είχαν διενεργηθεί οι προβλεπόμενες με τις ανωτέρω διατάξεις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ως εκ τούτου, τα εν λόγω στοιχεία δε δύναται να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου

68 παρ.2 του Ν.2238/1994, που να αιτιολογούν τον καταλογισμό παραβάσεων σε περαιωμένη χρήση. Σε κάθε περίπτωση, με τον προληπτικό έλεγχο έπρεπε να ελεγχθούν οι πράξεις ή παραλήψεις της επιχείρησης που ανάγονταν στην τρέχουσα χρήση, ενώ ο προληπτικός έλεγχος που διενεργήθηκε από την ΥΠΕΕ Περ. Δ/νσης Αττικής στις 29.10.09 στην προσφεύγουσα αφορούσε (πέραν της χρήσης 2009) και τη χρήση 2008 (που καταλογίστηκαν οι υπό κρίση παραβάσεις), οι φορολογικές εγγραφές της οποίας είχαν οριστικοποιηθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Ότι πρέπει να γίνει δεκτή η αποδοχή της από 26.10.10 και με αρ. κατάθεσης «.....» προσφυγής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών με αίτημα τη διοικητική επίλυση της διαφοράς της «.....», ΑΦΜ «.....», και τη διαβίβαση της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την «.....» απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ