



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

Θεσσαλονίκη 06-11-2015

Αριθμός απόφασης:183

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

**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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. 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».
 - ε. 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».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης [...]και με αριθμό πρωτοκόλλου [...] ενδικοφανή προσφυγή του [...], κάτοικο Πολυγύρου Χαλκιδικής κατά των υπ' αριθμ. [...]αποφάσεων επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2005 έως 31/12/2005 και από 01/01/2006 έως 31/12/2006, αντιστοίχως, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις α) υπ αριθμ. [...]Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005 και β) υπ αριθμ. [...]Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 έως 31/12/2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και την από 24-10-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
6. Την από [...]εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης, νομικής και διοικητικής υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης [...]και με αριθμό πρωτοκόλλου [...] ενδικοφανούς προσφυγής [...], 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 Α) υπ' αριθ[...],προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 2005 (01-01-2005 ως 31-12-2005) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 10 του Ν.1809/1988 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 17§1, 21§1 και 36§1 του ΚΒΣ , και με την Β) υπ' αριθ. [...]προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 586,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 2006 (01-01-2006 ως 31-12-2006) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 10 του Ν.1809/1988 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 17§1, 21§1 και 36§1 του ΚΒΣ.

Οι παραβάσεις αφορούν *εκτύπωση στο περιθώριο των τηρούμενων μηνιαίων καταστάσεων βιβλίου εσόδων-εξόδων της επιχείρησης από τον 6^ο έως τον 12^ο μήνα του έτους 2005 και από τον 1^ο έως και τον 12^ο μήνα του έτους 2006.*

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α) Οι προσβαλλόμενες χρήσεις έχουν περαιωθεί σύμφωνα με το Ν.3259/2004 (όπως συμπληρώθηκε-αντικαταστάθηκε με το Ν.3697/2008) και δεν προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία υπό την έννοια του 68§2 Ν.2238/94.

Β) Δεν προσήλθε λόγω φόρτου εργασίας να εκθέσει τις απόψεις του παρόλο που του επιδόθηκε νομίμως κλήση προς ακρόαση.

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 τα ακόλουθα:

Επειδή, οι διατάξεις των άρθρων 1 και 7 του Ν.3259/2004, (όπως συμπληρώθηκε-αντικαταστάθηκε με το Ν.3697/2008) ορίζουν τα ακόλουθα: *«Με τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου καθορίζεται προαιρετικός, ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών, που προκύπτουν από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την περαίωσή τους.»* και *"Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους»* [βλ. Δημήτριος Παρ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, 3^η έκδοση Νοεμ 2005].

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.3259/2004 (όπως συμπληρώθηκε-αντικαταστάθηκε με το Ν.3697/2008), εφόσον, ο ενδιαφερόμενος αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το περιεχόμενο του ως άνω Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και ανταποκριθεί στους τυχόν τιθέμενους όρους και προϋποθέσεις, η υπόθεση θεωρείται αυτομάτως περαιωθείσα για όλες τις δηλώσεις εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις συγκεκριμένες χρήσεις. Ειδικότερα στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν.3259/2004, ορίζεται ότι η επίλυση αυτή συνεπάγεται όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και

τα καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά, κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής, δεν αναζητούνται σε καμιά περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5§5 περ. η' του Ν. 2523/1997, δεν επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ., 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 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.*

Στη δε διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, η οποία -σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5§5 η' του Ν. 2523/1997- εφαρμόζεται και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ορίζεται 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 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, 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 ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.*

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.(βλ ΣτΕ402/2014). Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Τέτοια 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, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 494/2012, 3947/2012, 304/2003 κ.ά.).

Επιπλέον πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία και έχει κρίνει και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι *«Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη»* (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008, 3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012).

Επειδή από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι προϋπόθεση έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου, στην περίπτωση που έχει υπογραφεί πράξη περαίωσης, βάσει των διατάξεων του Ν.3259/2004, (όπως συμπληρώθηκε-αντικαταστάθηκε με το Ν.3697/2008), αποτελεί η ύπαρξη «συμπληρωματικών στοιχείων» για το εισόδημα του φορολογούμενου, τα οποία περιήλθαν στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εκ των υστέρων και έτσι αν η υπόθεση έχει περαιωθεί οριστικά και δεν υπάρχουν «συμπληρωματικά στοιχεία» για τη χρήση που περαιώθηκε, όπως αυτά προσδιορίζονται στην διάταξη του άρθρου 68§2 Ν2238/94 -στην οποία παραπέμπει ρητά η διάταξη του άρθρου 9§5β' Ν.3259/2004- η φορολογική αρχή δεν δύναται να επιβάλλει κυρώσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων στις [...]αποδέχθηκε το υπ' αριθμ [...]εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν.3697/2008 που εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών, εξόφλησε το ποσό των 2671,55€ και περαίωσε τα οικονομικά έτη 2005, 2006, 2007. Την Παρασκευή [...], ύστερα από την [...]εντολή του Προϊσταμένου Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα για να διαπιστωθεί αν εφαρμόζονται οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ). Οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2006 [που περαιώθηκαν ως αναφέρεται παραπάνω] και καταλογίσθηκαν είναι αυτές της εκτύπωσης στο περιθώριο (πλημμελούς εκτύπωσης) των τηρούμενων μηχ/νων μηνιαίων καταστάσεων-σελίδων του βιβλίου εσόδων-εξόδων Κ.Β.Σ. της επιχείρησης κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 17§1, 21§1 και 36§1 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5§6 εδ.1 του Ν.2523/97.

Συνεπώς, κατ' ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων και τις πάγιες νομολογιακές θέσεις, παρέπεται ότι μετά τη σύνταξη και υπογραφή της σχετικής πράξης περαίωσης επί του Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, δεν είναι πλέον επιτρεπτή, αν δεν υπάρχουν «συμπληρωματικά στοιχεία» - όπως αυτά προσδιορίστηκαν παραπάνω- η διενέργεια ελέγχου και η, κατόπιν σύνταξης σχετικής έκθεσης, έκδοση συμπληρωματικού φύλλου έλεγχου και καταλογιστικής πράξης για την περαιωθείσα χρήση γιατί η σχετική έκθεση ελέγχου θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου για την οικεία χρήση (Τ.Δ.Π. Κορίνθου 19/2013).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

να γίνει δεκτή η με ημερομηνία κατάθεσης [...]και αριθμό πρωτόκολλου [...] ενδικοφανής προσφυγή της επιχείρησης [...]και να ακυρωθούν οι υπ' αριθ. [...]Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).