



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/09/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3927

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

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 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.)*»
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, εδρευούσης στην, κατά της υπ' αριθ. /2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος και των από 16.3.2018 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./08-03-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16/03/2018 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./08-03-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 300,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 64 και 107 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, για την περίοδο 01/01/2009-31/12/2012, δυνάμει της υπ' αριθ./30-12-2014 εντολής του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αρ. πρωτ./20-11-2013 «Αίτησης Διενέργειας Τακτικού Ελέγχου» που υπέβαλε η προσφεύγουσα προς τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθ./20-03-2012 εντολή του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου, είχε διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα εταιρεία λόγω μη υποβολής δηλώσεων για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 90.264,38 € για τη χρήση 2009 και ποσού 32.380,31 € για τη χρήση 2010. Βάσει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπ' όψιν τη μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τις ανωτέρω χρήσεις, προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./2012 και/2012 Πράξεις Φορολογίας Εισοδήματος. Παράλληλα, δυνάμει της ίδιας εντολής διενεργήθηκε έλεγχος και στη φορολογία ΦΠΑ και επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές της επιχείρησης και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ., και/2012 Πράξεις για τις χρήσεις 2009 έως και 2012.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ./20-11-2013 αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προκειμένου να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, διότι δεν συμφωνούσε με τα καταλογισθέντα και βεβαιωθέντα ποσά φόρων του ως άνω προσωρινού ελέγχου με αποτέλεσμα να εκδοθεί η υπ' αριθ./21-05-2014 εντολή.

Ο νεότερος διενεργηθείς έλεγχος, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, περιορίστηκε μόνο στην επιβολή προστίμου ύψους 300,00 € σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 και 62 & 72 του ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία στρέφεται κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και κατά των οικείων εκθέσεων ελέγχου, ζητώντας την ακύρωση αυτών και παράλληλα την εξεύρεση και καταγραφή του πραγματικού ύψους εισοδημάτων και του αναλογούντος ΦΠΑ προβάλλοντας ειδικότερους ισχυρισμούς σχετικά με τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2011: «*Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84).*»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 2238/1994: «1. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2 υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ως εξής:

α) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η

διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.....»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 101 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν για τη χρήση 2011 ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης....»

Επειδή επιπροσθέτως στο άρθρο 107 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι: «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.»

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997: «Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από "εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ". Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 48 του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.»

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε, ως είχε την υποχρέωση, δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011),

ορθώς επιβλήθηκε το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 από τη φορολογική αρχή και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά της υπ' αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου. Ωστόσο, στην εν λόγω προσφυγή προβάλλονται ισχυρισμοί οι οποίοι αφορούν τις λογιστικές διαφορές του αρχικού αλλά και του μετέπειτα διενεργηθέντος ελέγχου, για τις οποίες όμως δεν εκδόθηκε πράξη προσδιορισμού φόρου. Συνεπώς, οι ανωτέρω λόγοι, δεν άπτονται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής καθόσον δεν αφορούν την προσβαλλόμενη και κρινόμενη πράξη. Ως εκ τούτου, είναι ανεπίδεκτοι εκτίμησης, θεωρούνται αλυσιτελώς προβαλλόμενοι και παρέλκει η εξέταση αυτών.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του...»

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.....».

Επειδή στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή, εκτός από την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου, προσβάλλονται και οι από 16/03/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Επειδή οι ως άνω εκθέσεις ελέγχου προσβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, αποτελούν έγγραφα πληροφοριακού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου δεν συνιστούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και δεν δύναται να προσβληθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23/04/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./08-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρου 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997: 300,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.