



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25-07-2017

Αριθμός απόφασης: 1503

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με αρ. πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.», **ΑΦΜ** ..., που εδρεύει στη, Τ.Κ....., κατά της υπ.αρ. .../...-2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, συνολικού ποσού 21.535,19 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ.αρ. .../....-2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, συνολικού ποσού 21.535,19 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «....», **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:

Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ., κατόπιν νέων – συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της με τα με αριθμό πρωτ. ... & .../....-2015 έγγραφα – Δελτία Παροχής Πληροφοριών και με την από .../2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. που έλαβε από την Δ.Ο.Υ. τον αρ.πρωτ. .../....-2015, εξέδωσε τις με αριθμό .../....-2015 & .../....-2016 εντολές μερικού ελέγχου, με τις οποίες καθιστούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση υποκείμενη σε έλεγχο. Με τις παραπάνω εντολές ελέγχου διενεργήθηκε Επανελέγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του περαιωθέντος (περαίωσε με τον Ν. 3697/2008) οικονομικού έτους 2006 (χρήση 1/1 – 31/12/2005), σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 εδ. α’ και β’ του πιο πάνω νόμου και του άρθρου 25 παρ. 5 του ν. 4174/2013.

Με την υπ’ αρ. .../....2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική κύρωση συνολικού ποσού 21.535,19 €.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: **α)** λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 300.000,00€, λόγω υπερτιμολόγησης κατά το ποσό των 226.224,00€, αξία προσδιορισθείσα από τον έλεγχο, από την επιχείρηση . . με ΑΦΜ, **β)** λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 230.000,00€, λόγω υπερτιμολόγησης για την προμήθεια γερανογέφυρας αξίας κτήσης 44.000,00€ και αξία προσδιορισθείσα από τον έλεγχο 20.813,15€, αξία υπερτιμολόγησης 23.186,85€, από την με ΑΦΜ, **γ)** λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 119.639,99€, λόγω υπερτιμολόγησης, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς το ποσό της υπερτιμολογημένης αξίας, εκδόσεως του κ. . Β. ... ΑΦΜ ... και **δ)** δεν ζήτησε και δεν έλαβε από την με ΑΦΜ, τιμολόγιο για εργασίες ασφαλιτόστρωσης αξίας 14.205,00€ όπως προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο, **έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 2005 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 4 , και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ). Επιπλέον, προσδιόρισε στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 γ’ του Ν.2238/1994 και το καθαρό εισόδημα και ο φόρος, επαναπροσδιορίσθηκε σύμφωνα

με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994 και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την αξία των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2859/2000 σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων τα ακαθάριστα έσοδα στην Φορολογία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προσδιορίζονται όπως στην Φορολογία Εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για έλεγχο και για κοινοποίηση εκθέσεων ελέγχου και πράξεων επιβολής προστίμου.
2. Άρνηση εικονικότητας των συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1 & 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49» Περαιτέρω με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 97 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση και με δεδομένο ότι στο ν. 1882/1990 δεν υπάρχει ρητή διάταξη, που να ρυθμίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, για την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του ως άνω νόμου, έχει εφαρμογή ως προς το χρόνο παραγραφής το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα, το οποίο προβλέπει εικοσαετή παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (... &/-2015 έγγραφα του Σ.Δ.Ο.Ε.) που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας. Λαμβάνοντας υπ' όψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις και δεδομένου ότι εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθμ./-2015 &/-2016 εντολές ελέγχου, η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου που το πρώτον έληξε 31-12-2016 (για τη χρήση 2005), νομίμως παρατάθηκε έως τις 31-12-2017, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 97 του ν. 4446/2016.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το δικαίωμα του δημοσίου να εκδώσει πράξη επιβολής φόρου στην ελεγχόμενη υπόθεση δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ο πρώτος λόγος προσφυγής περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή φόρου είναι ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, από τον έλεγχο Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. κρίθηκε σκόπιμο να διενεργηθεί πραγματογνωμοσύνη για μέρος των κτιριακών εγκαταστάσεων, του περιβάλλοντος χώρου και του μηχανολογικού εξοπλισμού που προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα εταιρία, η οποία πραγματοποιήθηκε από μηχανικούς της τεχνικής υπηρεσίας του Δήμου ... στην οποία βασίστηκαν οι διαπιστώσεις του εν λόγω ελέγχου.

Επειδή, η εικονικότητα των τιμολογίων είναι πλήρως αιτιολογημένη, όπως αποδεικνύεται από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου και κυρίως από την έκθεση Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αποσπάσματα της οποίας μεταφέρονται αυτούσια στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου και την οποία αποδέχεται πλήρως ο έλεγχος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2017 έκθεση ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από .../2017 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ./....-2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, για τη διαχειριστική περίοδο 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Διαχειρ.	ή	Είδος	Ποσό
------------	-----------------------	-----------------	----------	--------------	-------------

		φορολογική περίοδος	φόρου ή προστίμου	προστίμου
1	.../14-02-2017	1/1-31/12/2005	Άρθρο 8 παρ.12 Ν.1882/90	21.535,19€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.