



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/02/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1516

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ , εδρευούσης στη Θέση Αττικής επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθ. 2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004, β) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2003 και γ) της υπ' αριθ. 2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 06/05-31/12/2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004, β) υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2003 και γ) υπ' αριθ. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 06/05-31/12/2003, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 37.800,28 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 45.360,34 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 23.066,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 27.679,20 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 παρ. 1 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 06/05-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 69.198,00 €.

Οι ως άνω πράξεις προέκυψαν συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με αφορμή την από 2016 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του , που διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. 2014 έγγραφο της ως άνω υπηρεσίας. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των από 2016 εκθέσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2003, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα εικονικό στο σύνολό του Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ , καθαρής αξίας 108.000,00 € πλέον ΦΠΑ 19.440,00 €. Η αξία του ως άνω τιμολογίου ήταν μικρής έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα να μην επηρεαστεί το κύρος των βιβλίων της και να κριθούν ακριβή. Εν συνεχεία, προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη με λογιστικό τρόπο, επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές και επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ήτοι το τριπλάσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας που εξέπεσε η προσφεύγουσα καταχωρώντας στα βιβλία της το επίμαχο τιμολόγιο.

Η προσφεύγουσα, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Μη τήρηση ή άλλως πλημμελής τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.
- Αναιτιολόγητη επιβολή προστίμου καθόσον δεν επαληθεύτηκαν τα εκτιθέμενα περιστατικά διότι ουδείς έλεγχος διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής μας.
- Από ουδέν αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό στοιχείο,, ως και ότι εξέπεσε την μεν καθαρή αξία του από τα ακαθάριστα έσοδά της και τον ΦΠΑ από τον φόρο εκροών της. Μόνες οι εγγραφές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων δεν αποδεικνύουν με ασφάλεια και βεβαιότητα τη διενέργεια των συναλλαγών, οι οποίες θα πρέπει να ελέγχονται και να επαληθεύονται μόνο από τις εγγραφές των βιβλίων.
- Εφόσον η επιχείρησή μας ουδέποτε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό στοιχείο, δεν αιτιολογείται και είναι καταχρηστική η προσθήκη της καθαρής αξίας του (ποσό 108.000,00 €) στα καθαρά κέρδη της δήλωσης, η αφαίρεση ισόποσης αξίας από τις φορολογητέες εισροές και ποσού 23.066,00€ από τον φόρο εισροών που δηλώθηκαν, ως και η επιβολή προστίμου 69.198,00 €.
- Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η επιχείρησή μας έλαβε και χρησιμοποίησε το αναφερόμενο φορολογικό στοιχείο, από ουδέν προκύπτει και αποδεικνύεται από τη φέρουσα το βάρος της σχετικής απόδειξης Φορολογική Αρχή ότι το στοιχείο αυτό τυγχάνει «εικονικό».
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων και την επιβολή προστίμου για παράβαση των διατάξεων του ΦΠΑ, που ανάγονται στη διαχειριστική περίοδο του έτους 2003, έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή από 30/06/2010 και, επειδή πρόκειται για την πρώτη (υπερδωδεκάμηνη) χρήση από

16/05/2003 έως 31/12/2004, έχει υποκύψει σε παραγραφή την 31/12/2011, καταληφθείσα μόνο από την παράταση παραγραφής που προβλέφθηκε με το άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010.

- Όπως επικουρικά πρέπει κατ' επίκληση των αρχών του Κράτους δικαίου, της χρηστής Διοίκησης και της αναδρομικής εφαρμογής του επεικέστερου φορολογικού νόμου, να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: *«Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση "κοινοποιεί" εγγράφως στο φορολογούμενο "σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου" και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου "ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος".

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει "εγγράφως" τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την "κοινοποίηση" της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Αρχή κοινοποίησε στις 2016 στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ. πρωτ. 2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 μαζί με τις υπ' αριθ. 2016 Πράξη Προσωρινού

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, υπ' αριθ. 2016 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και υπ' αριθ. 2016 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ. Με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων καλούνταν η προσφεύγουσα εντός είκοσι (20) ημερών από της επομένης της κοινοποίησης να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και περαιτέρω να παράσχει προφορικές διευκρινίσεις επί των απόψεών της όταν εγγράφως τις υποβάλλει.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής αλλά και από τις απόψεις που υπέβαλε η Δ.Ο.Υ. στην υπηρεσία μας, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε υποβάλει πριν την παρέλευση της ταχθείσας προθεσμίας το με αρ. πρωτ. 2016 έγγραφο υπόμνημά της, με το οποίο αφενός μεν προέβαλε τις απόψεις της, αφετέρου δε αιτούνταν τη χορήγηση αντιγράφου της από 2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του καθώς και αντίγραφο του φερόμενου ως εικονικού στοιχείου ή άλλως βεβαίωση της υπηρεσίας περί αναζήτησης ή μη ανεύρεσης τούτου.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 2016 Εκθέσεις Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ειδικού 3/πλασίου Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι: «*Η επιχείρηση δεν υπέβαλε τις απόψεις της εντός της παραπάνω προθεσμίας τόσο προφορικά όσο και με την κοινοποίηση κάποιας επιστολής.*». Επίσης στις απόψεις που υπέβαλε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην υπηρεσία μας, αναφέρεται ότι: «*Πράγματι εκ παραδρομής αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου φόρου εισοδήματος ότι η επιχείρηση δεν απάντησε, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι η απάντηση εκ μέρους της επιχείρησης θα διαφοροποιούσε την άποψή μας για τις παραβάσεις*»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το έγγραφο υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα έπρεπε να ληφθεί υπ' όψιν από τη φορολογική αρχή πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων, καθώς θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στην εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και περαιτέρω δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι ενδεχομένως θα οδηγούσε σε διαφορετική κρίση τη φορολογική αρχή σχετικά με την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή όπως βασίμως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, τηρήθηκε πλημμελώς ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, καθώς δεν ελήφθησαν υπ' όψιν οι έγγραφες απόψεις που εμπροθέσμως υπέβαλε με το με αρ. πρωτ. 2016 έγγραφο υπόμνημά της. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι τυπικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », με ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθ. 2016, 2016 και 2016 Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λόγω τυπικής πλημμέλειας και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση των νέων πράξεων εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

2. ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

3. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ (ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 2523/1997): 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.