



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 09/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4216

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

δ. 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.

ε. 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. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου,, κατά των :

α) υπ'αριθμ. και με α/α οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 - 31/12/1998 και

β) υπ'αριθμ. και με α/α πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 του Ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 - 31/12/1998

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. :

α) υπ'αριθμ. και με α/α οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 - 31/12/1998 και

β) υπ'αριθμ. και με α/α πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 του Ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 - 31/12/1998

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α. Με την υπ'αριθμ. και με α/α οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998 - 31/12/1998 φόρος ποσού 2.635,95 € πλέον 3.163,14 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν.2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

β. Με την υπ'αριθμ. και με α/α πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 του Ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998 - 31/12/1998 πρόστιμο ποσού 7.907,85 ευρώ (2.635,95 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει των από εκθέσεων α) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και β) ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 ν.2523/1997) της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ. και κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., για επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία της υπ'αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (1^ο Τμήμα Μονομελές), προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Συγκεκριμένα, με την υπ'αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (1^ο Τμήματος Μονομελούς) ακυρώθηκαν :

α) η υπ'αριθμ. συμπληρωματική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/01-31/12/1998 και

β) η υπ'αριθμ. Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01/01-31/12/1998 και

αναπέμφθηκαν στη φορολογική διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Ο έλεγχος, κατόπιν της με αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (1^{ου} Τμήματος Μονομελούς) απέστειλε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ. Σημείωμα Γνωστοποίησης αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1998 με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρ. 28 του ν.4174/2013 και ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφό του απάντησε εκθέτοντας τις απόψεις του. Συνεπώς, τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

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

- Αβάσιμος ο ισχυρισμός περί εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- Υποχρέωση διενέργειας ελέγχου από τη φορολογική αρχή.

- Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο ως προς τον Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκε η παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (υπ' αριθμ. Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών) εκδόσεως του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 4.990.000 δρχ. (14.644,17 €) πλέον Φ.Π.Α. 898.200 δρχ. (2.635,95 €), συντάχθηκε δε η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1998.

Κατά της ως άνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στην Υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή.

Με τη με αριθμό **254/24-12-2013 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας** η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Κατά της ως άνω απόφασης Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμ. κατάθεσης προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν έχει εκδικαστεί μέχρι τη σύνταξη της παρούσας.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών που αναφέρονται στην ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι με την υπ' αριθμ. απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου κηρύχθηκε αθώος για το αδίκημα της φοροδιαφυγής και απαλλάχθηκε της κατηγορίας λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του επίμαχου τιμολογίου, προβάλλεται αλυσιτελώς. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας :

«.... 2. Τα Δικαστήρια δεσμεύονται επίσης από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν, έναντι όλων, καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη.».

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι το Διοικητικό Δικαστήριο, όταν κρίνει επί της διοικητικής παραβάσεως, δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού Δικαστηρίου, χωρίς να γίνεται διάκριση από το νόμο εάν η αθώωση έλαβε χώρα λόγω διαγνώσεως από το δικαστήριο της ανυπαρξίας των στοιχειοθετούντων την αντικειμενική υπόσταση του αντίστοιχου ποινικού αδικήματος πραγματικών περιστατικών ή για άλλους λόγους. (ΣτΕ 3818/1999, 1341/1997). Ειδικότερα, όπως έχει νομολογιακά κριθεί, η διοικητική διαδικασία επιβολής προστίμου, είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία. Η αυτοτέλεια των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο, όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση, δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου (ΣτΕ 1917/2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/1997 :

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει καταχωρήσει στα βιβλία του το επίμαχο φορολογικό στοιχείο, το οποίο έχει κριθεί εικονικό στο σύνολό του και έχει εκπέσει το Φ.Π.Α. αυτού με την υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 5^{ου} διμήνου έτους 1998.

Επειδή η διαφορά φόρου προέκυψε από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας του ληφθέντος εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου και του αναλογούντος φόρου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 32 του ν.2859/2000.

Επειδή με την υπ'αριθμ. και με α/α πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 του Ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 - 31/12/1998, ορθά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο συνολικού ποσού 7.907,85 € (2.635,95 € X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 2.635,95 € με βάση το ως άνω εικονικό φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 28§1 του ν.4174/2013 :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.».

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος. Συγκεκριμένα, στη σελ. 6 της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και στη σελ. 3 της οικείας έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. ρητά αναγράφεται ότι :

1) την κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση το με αριθμ. Σημείωμα Γνωστοποίησης αποτελεσμάτων φορολογικού έλεγχου σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρ. 28 του ν.4174/2013 με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις,

2) με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφό του ο ελεγχόμενος απάντησε εκθέτοντας τις απόψεις του και

3) ο έλεγχος θεώρησε αβάσιμους τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/1998

1) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.)	2.635,95 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.163,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.799,09 €

2) Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97 : 7.907,85 € (2.635,95 € X 3)

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
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 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).