



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 08/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2069

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 7790 ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά των υπ' αριθμ. :

α) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου - Αρθ. 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008,

β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2009,

γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 και

δ) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 1/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ :

α) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου - Αρθ. 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008,

β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2009,

γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 και

δ) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 1/12/2008, 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 της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 πρόστιμο συνολικού ποσού 22.020,81 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν.4337/2015 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§3 και 4 ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη και καταχώρηση από την προσφεύγουσα :

- επτά (7) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων – Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων πώλησης (Δ.Α. – Τ.), συνολικής καθαρής αξίας 15.268,38 € πλέον Φ.Π.Α. 1.846,82 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ,
- δέκα (10) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων – Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων πώλησης (Δ.Α. – Τ.), συνολικής καθαρής αξίας 31.871,65 € πλέον Φ.Π.Α. 7.109,79 €, έκδοσης της εταιρείας, ΑΦΜ και
- δύο (2) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων – Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων πώλησης (Δ.Α. – Τ.), συνολικής καθαρής αξίας 7.912,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.503,28 €, έκδοσης της εταιρείας, ΑΦΜ

β. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 20.822,37 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας

ποσού 24.986,84 € ήτοι συνολικό ποσό 45.809,21 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

γ. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 - 31/12/2008 φόρος ποσού 15.031,53 € πλέον 18.037,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.) προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2859/2000 δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2008 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

δ. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2008 έως 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 31.378,50 ευρώ (10.459,50 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 10.459,50 € με βάση δέκα εννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 55.052,03 €. Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις α) μερικού ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/92), β) μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/94, γ) μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας άρθρ. 48 παρ. 3 ν. 2859/2000 και δ) ελέγχου ειδικού τριπλασίου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 ν. 2523/97) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.
.....

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

1. Οι κοινοποιηθείσες σε αυτήν πράξεις προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία, επικαλούμενη τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 και του άρθρου 37 του Ν. 4174 /2013, ήτοι η φορολογική αρχή δεν αναγράφει τους λόγους, για τους οποίους προέβη στον προσδιορισμό των επίδικων ποσών, αλλά ούτε και με ποιόν τρόπο υπολογίστηκαν αυτά το ποσά.

Περαιτέρω, ισχυρίζεται αφενός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, διότι, από τη μια δεν είναι δυνατό να διαγνωσθούν ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν και από την άλλη δε φέρουν τα απαραίτητα στοιχεία νομιμότητας και αφετέρου ότι δεν συνοδεύονται από την απαραίτητη έκθεση ελέγχου. Συγκεκριμένα, επί του σώματος της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου αναφέρεται το από σημείωμα διαπιστώσεων και οι υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενες πράξεις κάνουν αναφορά σε ανύπαρκτη έκθεση ελέγχου ήτοι στην από έκθεση ελέγχου του ελεγκτού

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται τις διατάξεις του Π.Δ. 16/1989.

2. Από την επισκόπηση του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί αν η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τις διατάξεις του ν. 2523/1997, του ν.4174/2013 ή του ν.4337/2015 και αν στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόστηκε η ευνοϊκότερη διάταξη.

3. Η μη επίδοση του σημειώματος της παρ. 7 του άρθρ. 36 του ΚΒΣ και η μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά παράβαση του άρθρ. 20 παρ. 2 του Συντάγματος και του άρθρ. 6 ν.2690/1999 καθιστά πλημμελή τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, καθόσον η ως άνω παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της στέρησε τη δυνατότητα να λάβει πλήρη γνώση των διαπιστωθεισών από την αντίδικο φορολογική αρχή παραβάσεων και να προσκομίσει τα στοιχεία που ευρίσκοντο στη διάθεσή της και από τα οποία αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές έλαβαν πράγματι χώρα.

4. Στο επιδοθέν υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων δεν περιλαμβάνονται τα στοιχεία που αιτιολογούν τις φερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου και αναγράφεται μόνο το πόρισμα της φορολογικής αρχής από ελέγχους σε άλλες επιχειρήσεις.

3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, διότι εκδόθηκαν επί βάσει πορισμάτων που προέκυψαν αποκλειστικά και μόνο από φορολογικό έλεγχο που διεξήχθη σε άλλες εταιρείες, χωρίς ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρησή της.

4. Στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν γίνεται αναφορά ποια από τα φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά και ποια πλαστά, καθώς και ποια στοιχεία έλαβε υπόψη του ο έλεγχος και δεν τεκμηριώνεται ειδικώς και με βάση συγκεκριμένα στοιχεία πώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» δεν απασχόλησε προσωπικό και άρα δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει συναλλαγές τόσο μεγάλης αξίας ούτε προκύπτει αν τελικώς χαρακτηρίζει αυτήν ως «πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο» ή «συναλλακτικώς ανύπαρκτο» ώστε να δύναται να κριθεί αν τίθεται θέμα καλής πίστης της επιχείρησής της ή όχι.

5. Η πάγια επί του θέματος νομολογία δέχεται ότι η φορολογική Αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εν προκειμένω, οι εκδότριες ήταν φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα και οι επίμαχες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πράγματι από αυτές. Αποδεικνύεται συνεπώς η καλή της πίστη.

6. Η επιβολή της κύρωσης σύμφωνα με την προϊσχύσασα διάταξη της παρ.12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 προϋποθέτει ότι ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ η ισχύουσα πλέον διάταξη του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ορίζει ως προϋπόθεση την έκπτωση φόρου εισροών από τον λήπτη.

Στην προκειμένη περίπτωση, σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ δεν αναγράφεται αν οι εκδότες των επιδίκων φορολογικών στοιχείων απέδωσαν ή όχι τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας ώστε να μπορεί να επιβληθεί εις βάρος της η υποχρέωση απόδοσης προς το Δημόσιο του ποσού αυτού.

7. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης.

Επειδή οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. :

- α) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου - Αρθ. 7§3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008,
β)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2009,
γ)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 και
δ)οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 1/12/2008, επιδόθηκαν την **12/01/2016** στον εξουσιοδοτηθέντα προς τούτο σύμφωνα με την από εξουσιοδότηση της προσφεύγουσας.

Επειδή η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε **εκπρόθεσμα** την 12/02/2016, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).