



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 26/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1962

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 .../.../.... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός –, κατά των: **α)** από .../.../.... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ. .../...-...-... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, **β)** από .../.../.... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ. .../...-...-... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, **γ)** από .../.../.... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ. .../...-...-... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις **α)** από .../.../.... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ. .../...-...-... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, **β)** από .../.../.... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ. .../...-...-... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, **γ)** από .../.../.... Οριστική Πράξη

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και 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:

Η παράβαση αφορά στο ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο, ήτοι τιμολόγιο αγοράς του άρθρου 12 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνολικής καθαρής αξίας 3.992,00€ (χωρίς τον αναλογούντα Φ.Π.Α.) με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής.

β) Με την από .../.../.... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ./.../-.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, συνολικού ποσού **4.201,00€.**

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση από την προσφεύγουσα εταιρεία ενός (1) φορολογικού στοιχείου, ήτοι τιμολογίου πώλησης του άρθρου 12 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνολικής καθαρής αξίας 16.807,00€ (χωρίς τον αναλογούντα Φ.Π.Α.) με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής.

γ) Με την από .../.../.... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ./.../-.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, συνολικού ποσού **6.513,00€.**

Η παράβαση αφορά στο ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε τρία (3) φορολογικά στοιχεία, ήτοι τιμολόγια αγοράς του άρθρου 12 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), αξίας 6.722,00€, 6.722,00€ και 12.606,00€, δηλαδή συνολικής καθαρής αξίας 26.050,00€ (χωρίς τον αναλογούντα Φ.Π.Α.) με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγών.

2

Συγκεκριμένα στο πλαίσιο του ελέγχου του κ. (ΑΦΜ) από το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης και συγκεκριμένα από την Υποδιεύθυνση Ελέγχων σχετικά με αδήλωτες – αποκρυβείσες συναλλαγές που προκύπτουν από κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι:

- Την .../.../.... υπήρξε «επώνυμη κατάθεση» στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της, που διατηρεί ο κ., ποσού ύψους 4.750,00€ από τον κ., διαχειριστή της «.....».
- Την .../.../.... υπήρξε «επώνυμη ανάληψη – είσπραξη» από τον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της, που διατηρεί ο κ., ποσού ύψους 20.000,00€ από τον κ., διαχειριστή της «.....».
- Την 06/02/2008 υπήρξε «επώνυμη κατάθεση» στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της, που διατηρεί ο κ., ποσών ύψους 8.000,00€ και 8.000,00€ από τους κ.κ. και, αντίστοιχα, διαχειριστές της «.....».
- Την 14/02/2008 υπήρξε «επώνυμη κατάθεση» στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της, που διατηρεί ο κ., ποσού ύψους 15.000,00€ από τον κ., διαχειριστή της «.....».

Η εν λόγω ελεγκτική Υπηρεσία διαβίβασε με το υπ' αριθμ./...-...-.... έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου με αριθμό εντολής/...-...-...., συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...-...-.... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για διενέργεια μερικού (προσωρινού) φορολογικού ελέγχου στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων).

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. επιδόθηκε στις .../.../.... το υπ' αριθμ./...-...-.... σημείωμα διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013 στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με τις με αριθμ./...-...-.... έγγραφες απόψεις της. Λόγω της ψήφισης του Ν. 4337/2015, με τον οποίο καταργούνται τα πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε εκ νέου έκδοση σημειώματος διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στις .../.../.... μαζί με τις υπ' αριθμ.-...-.../...-...-.... Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου και στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών και λαμβάνοντας υπόψη τις με αριθμ./...-...-.... έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας εταιρείας, συντάχθηκε η από .../.../.... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ.,, όπου και αναφέρονται οι ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν:

- Η από .../.../.... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ./...-...-.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, συνολικού ποσού 998,00€.
- Η από .../.../.... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ./...-...-.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, συνολικού ποσού 4.201,00€.
- Η από .../.../.... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ./...-...-.... Απόφαση Επιβολής Προστίμου), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, συνολικού ποσού 6.513,00€.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία οι υπ' αριθμ./.... και/.... προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθόσον τιτλοφορούνται ως «Απόφαση Επιβολής Προστίμου», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 από 01/01/2014 εκδίδονται πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Επίσης οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται πλημμελείς, διότι δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013.
- Οι υπ' αριθμ./.... και/.... προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθόσον είναι υπογεγραμμένες από τον Υποδιευθυντή της Δ.Ο.Υ., δηλαδή από αναρμόδιο όργανο, χωρίς να αναγράφεται βάσει ποιας εξουσιοδοτικής απόφασης εξεδόθησαν και αν είχαν δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ως ορίζει ο νόμος.
- Υπάρχει σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του ελέγχου, καθώς δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν, δηλαδή αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν. 2523/1997, του Ν. 4174/2013 ή του Ν. 4337/2015. Η παράλληλη εφαρμογή διατάξεων αποκλείεται εκ του νόμου, αφού ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διεξάγεται επί συγκεκριμένου, σαφώς ορισμένου και όχι πιθανολογούμενου νομικού πλαισίου και συνιστά αναμφισβήτως νομική πλημμέλεια του διενεργηθέντος ελέγχου και των επί τη βάση αυτού εκδοθεισών πράξεων.
- Η Φορολογική Αρχή όφειλε να αναφέρει στις προσβαλλόμενες πράξεις αν οι διατάξεις που εφάρμοσε τελικά είναι ή όχι ευνοϊκότερες και σε κάθε περίπτωση να εφαρμόσει το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα εταιρεία νομοθετικό καθεστώς.
- Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989, η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να έχει θεωρηθεί από τον αρμόδιο Προϊστάμενο, ο οποίος είναι το κατά νόμο αρμόδιο όργανο για την έκδοση της οικείας διορθωτικής πράξης. Η εν λόγω έκθεση ελέγχου δεν φέρει ημερομηνία θεώρησης, παράλειψη που ισοδυναμεί με παράλειψη σύνταξης εκθέσεως ελέγχου και επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για τις χρήσεις 2006 και 2007 της επιδόθηκαν δύο διαφορετικές καταλογιστικές πράξεις για κάθε διαχειριστική περίοδο, οι οποίες φέρουν τον ίδιο

αύξοντα αριθμό και με τις οποίες ισχυρίζεται ότι της έχουν επιβληθεί δύο φορές τα ίδια πρόστιμα, ήτοι 1.996€ για τη χρήση 2006 (998€x2) και 8.403,50€ για τη χρήση 2007 (4.201,75€x2).

- Σύμφωνα τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να κοινοποιήσει εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και να τον καλέσει να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου. Συνεπώς, η πλημμέλεια της μη κλήσεως σε προηγούμενη ακρόαση καθιστά πλημμελή τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και ακυρωτέες τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει πορισμάτων που διαπιστώθηκαν αποκλειστικά και μόνο από το ΣΔΟΕ. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες ως μη νόμιμες και ως στερούμενες νόμιμης αιτιολογίας, οι δε σχετικές διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου είναι απορριπτέες ως αβάσιμες, αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ουδεμία συναλλαγή με τον κ. χωρίς παραστατικό δεν έχει λάβει χώρα κατά τις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους, διότι οι εν λόγω «επώνυμες καταθέσεις» και η «επώνυμη ανάληψη – είσπραξη», αφορούν τιμολόγια της εταιρείας «.....», της οποίας αντιπρόσωπος είναι ο κ.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν χρήσεις από το 2006 έως και το 2008 εκδόθηκαν την .../.../.... και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την .../.../....., δηλαδή σε χρόνο κατά τον οποίο είχε παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τις ως άνω χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*

- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015)), ορίζεται ότι: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) β) γ) δ) ε)

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι η ισχύς του νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015).

Επειδή, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις καταλογίστηκαν με τις από .../.../.... Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ./...-...-.... ΑΕΠ, υπ' αριθμ./...-...-.... ΑΕΠ, υπ' αριθμ./...-...-.... ΑΕΠ), χρήσεων 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα, οι οποίες επιδόθηκαν την .../.../.... και στις οποίες περιέχονται οι οριζόμενες από το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 πληροφορίες. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις θεωρήθηκαν και υπεγράφησαν την .../.../.... από τον Διευθυντή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ακυρότητάς των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη ορθής τιτλοφόρησης τους, μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 και λόγω υπογραφής τους από αναρμόδιο όργανο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 και μέχρι την 17/10/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

Επειδή, η από .../.../..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, θεωρήθηκε και υπεγράφη από τον Διευθυντή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. την .../.../..... Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παράλειψης σύνταξης εκθέσεως ελέγχου αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS διαπιστώθηκε ότι:

α) Για την παράβαση της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 περί μη λήψης – μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου, ήτοι τιμολογίου αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 3.992,00€ (χωρίς τον αναλογούντα ΦΠΑ), καταλογίστηκε/βεβαιώθηκε πρόστιμο ύψους 998,00€.

β) Για την παράβαση της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 περί μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου, ήτοι τιμολογίου πώλησης, συνολικής καθαρής αξίας 16.807,00€ (χωρίς τον αναλογούντα ΦΠΑ), καταλογίστηκε/βεβαιώθηκε πρόστιμο ύψους 4.201,00€.

γ) Για την παράβαση της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 περί μη λήψης – μη έκδοσης τριών φορολογικών στοιχείων, ήτοι τιμολογίων αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 26.050,00€ (χωρίς τον αναλογούντα ΦΠΑ), καταλογίστηκε/βεβαιώθηκε πρόστιμο ύψους 6.513,00€.

Συνεπώς, δεν επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία δύο φορές τα ίδια πρόστιμα και ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως ανυπόστατος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013:

«2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου

δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στις .../.../.....επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθμ./...-...-..... σημείωμα διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013, με το οποίο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. καλούσε την προσφεύγουσα εταιρεία σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων με τις υπ' αριθμ./...-...-..... έγγραφες απόψεις της, ενώ δεν ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων, που εκδόθηκε εκ νέου λόγω της ψήφισης του Ν. 4337/2015, και το οποίο της επιδόθηκε στις .../.../.....

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμέλειας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον έχει τηρηθεί η προβλεπόμενη διαδικασία των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης και συγκεκριμένα η Υποδιεύθυνση Ελέγχων διαβίβασε με το υπ' αριθμ./...-...-..... έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την με αριθμό εντολής/...-...-..... Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου. Συνεπεία της εν λόγω Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...-...-..... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για διενέργεια φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων). Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. απεστάλησαν με συστημένη επιστολή η υπ' αριθμ./...-...-..... γνωστοποίηση περί επιλογής της προσφεύγουσας εταιρείας από την εν λόγω Υπηρεσία για φορολογικό έλεγχο και η υπ' αριθμ./...-...-..... πρόσκληση για να θέσει η προσφεύγουσα εταιρεία στη διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2007 και 2008, καθώς και ακριβή αντίγραφα παραστατικών που αφορούν τις συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με τον κ. Επίσης, την .../.../..... επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η υπ' αριθμ./...-...-..... πρόσκληση παροχής πληροφοριών σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με τον κ., καθώς και προσκόμισης ακριβών αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2006 και παραστατικών που αφορούν τις συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με τον κ.

Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα ακυρότητας των προσβαλλομένων πράξεων και έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της από .../.../..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., καθόσον η εν λόγω Έκθεση Μερικού Ελέγχου προέκυψε βάσει της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης, και συγκεκριμένα

της Υποδιεύθυνσης Ελέγχων, των ενεργειών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και της επεξεργασίας των προσκομισθέντων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου και τα αντίγραφα των αναλυτικών καταστάσεων του βιβλίου εσόδων – εξόδων που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία στον έλεγχο δεν προκύπτει να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία στον κ. ή να έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από τον αυτόν. Επίσης, σύμφωνα με τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της προσφεύγουσας εταιρείας για τις χρήσεις 2006 έως 2008, διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει καταχωρημένη εγγραφή, στην οποία να εμφανίζεται ο κ. είτε ως προμηθευτής είτε ως πελάτης της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου, δεν μπορούν να συσχετιστούν οι υπό κρίση συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του με τα επικαλούμενα τιμολόγια της εταιρείας «.....», ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, καθόσον από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ως προς αυτές τις συναλλαγές η επαγγελματική σχέση του με την εταιρεία «.....» και επιπλέον οι ημερομηνίες των συναλλαγών δεν μπορούν να συσχετιστούν με τις ημερομηνίες έκδοσης των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 11 εδάφιο 1 του Ν. 4174/2013 (όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες 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.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο τη πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι:

«1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013.»

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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, το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης και συγκεκριμένα η Υποδιεύθυνση Ελέγχων διαβίβασε με το υπ' αριθμ. /...-...-.... έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου με αριθμό εντολής /...-...-...., συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /...-...-.... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για διενέργεια μερικού (προσωρινού) φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, η οποία εντολή γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθμ. /...-...-.... γνωστοποίηση της ίδιας Δ.Ο.Υ., και συντάχθηκε η από /... /.... οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.

Επειδή, εν συνεχεία, εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. οι από /... /.... Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ. /...-...-.... ΑΕΠ, υπ' αριθμ. /...-...-.... ΑΕΠ, υπ' αριθμ. /...-...-.... ΑΕΠ), χρήσεων 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα, των οποίων η κοινοποίηση έγινε στις /... /...., ήτοι μέσα στην προθεσμία παραγραφής που ορίζουν οι προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής και παρατάσεων αυτής, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από /... /.... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ.,, καθώς και στην από /... /.... θεωρημένη Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης και συγκεκριμένα της Υποδιεύθυνσης Ελέγχων (η οποία επισυνάπτεται στην πρώτη έκθεση), επί της οποίας εδράζονται οι

προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../.... και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015: **998,00€**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015: **4.201,00€**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015: **6.513,00€**

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).