



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

Καλλιθέα 23/5/2016

Αριθμός απόφασης: 1877

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

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 υπ' αριθμ. ... προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου της επιχείρησης ..., ΑΦΜ ..., με έδρα τη Ρόδο, οδός ..., κατά της υπ' αριθμ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/1999.

5. Την υπ' αριθμ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/1999, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την υπ' αριθ. ... απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου – Τμήματος 2^{ου}.
7. Το υπ' αριθμ. ... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.
8. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αριθμ. ... προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της επιχείρησης ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999- 31/12/1999, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 21.898.521 δρχ., σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997, καθόσον ενήργησε έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών βάσει είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 7.299.507 δρχ., διαφόρων εκδοτών, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Σύντομο ιστορικό - ισχύον νομοθετικό πλαίσιο - σχετικές θέσεις της διοίκησης

Με βάση την υπ' αριθμ. ... εντολή τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, χρήσεων 1999 έως και 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου διενεργήθηκε έλεγχος Φ.Π.Α. και εκδόθηκε η υπ' αριθ. υπ' αριθμ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999- 31/12/1999.

Η κοινοποίηση της ανωτέρω πράξης έγινε την 29/12/2005.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε κατά της ανωτέρω πράξεως την υπ' αριθμ. ... προσφυγή - αίτηση συμβιβασμού ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου.

Το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Ρόδου – Τμήμα 2ο με την υπ' αριθ. ... απόφαση του:

«Αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου για την προσήκουσα τήρηση της νόμιμης διαδικασίας επί του αιτήματος εξώδικης επίλυσης διαφοράς που ανέκυψε από την έκδοση της ανωτέρω πράξης του ίδιου Προϊσταμένου.

Υποχρεώνει τον παραπάνω Προϊστάμενο, μέσα σε 15 ημέρες από την κοινοποίηση σε αυτόν της παρούσας απόφασης, να διαβιβάσει το φάκελο της υπόθεσης στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου αυτή να εξετάσει το ενσωματούμενο στην κρινόμενη προσφυγή αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στη

διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4223/2013, με κλήτευση της προσφεύγουσας. Σε περίπτωση μη επίτευξης συμβιβασμού, η υπόθεση πρέπει να επαναφερθεί ενώπιον του Δικαστηρίου αυτού μέσα σε προθεσμία 20 ημερών από την ημερομηνία συζήτησης της αίτησης για συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς και να προσκομισθούν ενώπιον αυτού τα σχετικά στοιχεία (αποδεικτικά επίδοσης κλπ.), από τα οποία να προκύπτει, τόσο ότι τηρήθηκε προσηκόντως η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς όσο και το αποτέλεσμα της. Σε περίπτωση επίτευξης συμβιβασμού, πρέπει να επαναφερθεί η υπόθεση, προκειμένου να χωρήσει κατάργηση της δίκης.».

Η Δ.Ο.Υ. Ρόδου, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη στην παρ. 10 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) διαδικασία, στις 15/01/2016 κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ. ...πρόσκληση προκειμένου, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξεως που εκδόθηκε σε βάρος της και για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ. ... απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου – Τμήμα 2ο.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση, και η προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ., διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ. ... (αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ...) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την προαναφερόμενη προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η επίδικη απαίτηση είχε υποπέσει σε παραγραφή.
2. Αντισυνταγματικότητα εφαρμογής αναδρομικών διατάξεων.
3. Παράλειψη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου και αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης.
4. Αναρμοδιότητα ελεγκτικού μηχανισμού, καθόσον η υπόθεση είχε παραπεμφθεί στο 54^ο ΤΕΚ Ρόδου.
5. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενης πράξεως.
6. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης.
7. Πλημμελώς σωρεύεται στην υπ' αριθμ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου.
8. Η φορολογική αρχή δεν απέρριψε τα βιβλία της, συνεπώς δεν δύναται να υπάρχει αντίστοιχη εικονικότητα τιμολογίων.
9. Τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84§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 της πενταετίας.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 19§19 του ν.3091/2002:

«19. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31.12.1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.).»

Επειδή στο κεφάλαιο Β' παράγραφος 4 της ΠΟΛ. 1038/05.03.2003 με θέμα «Ερμηνεία των διατάξεων του ν. 3091/2002.» διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Επίσης τα οικονομικά έτη 1999 και επόμενα εξακολουθούν να παραγράφονται σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις που όριζαν το χρόνο παραγραφής τους.

Ο χρόνος παραγραφής για τα ανωτέρω οικονομικά έτη έχει ως εξής:

Το οικονομικό έτος 1999 (χρήση 1998) παραγράφεται στις 31.12.2004

>> >> >> 2000 (>> 1999) >> >> 31.12.2005

>> >> >> 2001 (>> 2000) >> >> 31.12.2006

>> >> >> 2002 (>> 2001) >> >> 31.12.2007

>> >> >> 2003 (>> 2002) >> >> 31.12.2008 κ.τ.λ.»

Επειδή το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου αποδεδειγμένα κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την 29/12/2005, ήτοι πριν την πάροδο της ως άνω ημερομηνίας παραγραφής (31/12/2005) και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της επίμαχης απαίτησης του Δημοσίου προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. 1097603/3-12-2004 απόφαση, τα Τ.Ε.Κ. έπαυσαν να λειτουργούν την 31/12/2004.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64§2 εδάφιο 1^ο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση τόσο κατά την ελεγχόμενη χρήση, όσο και κατά το χρόνο ελέγχου είχε έδρα στη Ρόδο, επί της οδού ..., ο σχετικός ισχυρισμός της περί αναρμοδιότητας αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2§6 του ν. 2954/2001:

«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 το ως άνω άρθρο πριν την αντικατάστασή του είχε ως εξής:

«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 του άρθρου 27 του ν.1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστό, εικονικό ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικά πρόστιμα ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικό ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38§3 του ν. 2523/1997 3 «οι διατάξεις των άρθρων 4 (πλην των τρίτου και τέταρτου εδαφίων) έως και 9 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά», ήτοι την 11/09/1997.

Επειδή, εν προκειμένω, τόσο στο σώμα της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφεται ρητώς η παράβαση στην οποία υπέπεσε η προσφεύγουσα επιχείρηση, ήτοι ότι ενήργησε έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών βάσει είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 7.299.507 δρχ., διαφόρων εκδοτών, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1999- 31/12/1999, ορθώς της επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 21.898.521 δρχ., σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας προσβαλλόμενης πράξεως είναι αβάσιμος.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν της από 14/12/2005 έκθεσης ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρόδου ..., η οποία συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθμ. ... εντολής τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.. Από την εν λόγω έκθεση προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος Φ.Π.Α..

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της, προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης, η προσφεύγουσα επιχείρηση στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999- 31/12/1999.

Επειδή για τις παραβάσεις της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 1999 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, βάσει της υπ' αριθμ. ... Απόφασης του

Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου- Τμήματος 1^{ου} Τριμελούς. Κατά της εν λόγω αποφάσεως, η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε την με α/α ... δικαστική προσφυγή, αντικείμενο της οποίας αποτελεί η κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η φορολογική αρχή δεν απέρριψε τα βιβλία της, συνεπώς δεν δύναται να υπάρχει αντίστοιχη εικονικότητα τιμολογίων, είναι παντελώς αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθμ. ...προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης και την αναπομπή της υποθέσεως για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου – Τμήμα 2^ο Τριμελές, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ...απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ