



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

12-05-2016

Αριθμός απόφασης:

1739

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου φπα (άρθρου 6 ν. 2523/1994, του Προϊσταμένου, διαχειριστικής περιόδου 2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φπα (άρθρου 6 ν. 2523/1994, του Προϊσταμένου, διαχειριστικής περιόδου 2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1994) του Προϊσταμένου, για τη διαχειριστική χρήση 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 7.484,40 €.,

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 2.494,80 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $2.494,80 \times 3 = 7.484,40$ €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση της παραπάνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Διότι η φορολογική Αρχή υπερέβη τη δικαιοδοσία της και επέβαλε πρόστιμο για οριστικώς περαιωμένη χρήση.
- 2) Διότι η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσαλλόμενης πράξης χωρίς καμία απολυτως αιτιολογία, κατά παράβαση των άρθρων 28§1, 34, 62 και 64 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 21 του π.δ.16/1989.
- 3) Διότι δεν υφίσταται ούτε απεδείχθη η εικονικότητα των τιμολογίων.
- 4) Η προσαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να καταλογίσει πρόστιμο έχει παραγραφεί.
- 5) Η εντολή επανέλεγχου αναρμοδίως εκδόθηκε και ο επανέλεγχος αναρμοδίως διενεργήθηκε από, ο προϊστάμενος του οποίου εξέδωσε και την προσαλλόμενη πράξη, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 του ν.4174/2013 και της απόφασης ΓΓΔΕ 1048038 ΕΞ2015/8-4-2015 (ΦΕΚΒ'697/24-4-2015).
- 6) Η προσαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι, κατά παράβαση του άρθρου 62§3 του ν.4174/2013, δεν περιλαμβάνει στο σώμα της αυτοτελή αιτιολογία.
- 7) [Επικουρικός λόγος] Διότι, εφόσον κριθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ως προς τις συναλλαγές μας με την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση τελούσαμε σε απολύτως καλή πίστη.
- 8) Διότι εσφαλμένα επιβλήθηκε σε βάρος μας πρόστιμο ΦΠΑ με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997, οι οποίες, κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης, είχαν καταργηθεί.
- 9) [Επικουρικός λόγος] Διότι, και αν υποθεθεί ότι έπρεπε να μας επιβληθεί πρόστιμο ΦΠΑ, το πρόστιμο θα έπρεπε να επιβληθεί με βάση το άρθρο 55 παρ.2 περ.δ' του ν.4174/2013, και όχι το καταργηθέν άρθρο 6 παρ.1 του ν.2523/1997, δηλαδή, σε ποσοστό 50% (και όχι 300%) επί του ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η χρήση 2005 (χρήσεις 2003-2007) για τη προσφεύγουσα, είχε περαιωθεί οριστικά, με οριστικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το

Επειδή, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν, το αριθμ. πρωτ. έγγραφο του, με επισυναπτόμενη την από ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στην κρινόμενη χρήση 2005, σύμφωνα με την οποία έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 13.860,00 € πλέον φπα 2.494,80 €.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου **17 του ν. 2690/1999** ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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 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.

Άρθρο 63. Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.

.....

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Πλην όμως, τόσο στο κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όσο και στην έκθεση ελέγχου, δεν εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά δεν παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση δεν γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών

περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Άρα λοιπόν η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, και στη προσβαλλόμενη πράξη υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, έλλειψη προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη μη νόμιμη.

Επειδή η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμ. Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005, του Προϊσταμένου, η οποία εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, του ελεγκτή κ., και αφορά στον ίδιο έλεγχο, ο οποίος διενεργήθηκε βάσει της εντολής ελέγχου. Επί της ως άνω προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμ. απόφαση της Δ.Ε.Δ. σύμφωνα με την οποία η ως άνω πράξη ακυρώθηκε, για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτή.

Επειδή, συνεπεία της ως άνω αριθμ. Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, εκδόθηκε και η υπ' αριθμ. Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1994), η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί

Επειδή, γενομένου δεκτού του παραπάνω λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή ης με αρ. πρωτ ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1994), του Προϊσταμένου, διαχειριστικής χρήσης 2005

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).