



**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 : 213 16 04 529

ΦΑΞ : 213 16 04 566

Καλλιθέα, 18/04/2016

Αριθμός απόφασης: 1497

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... **του ... ΑΦΜ** ..., κατοίκου Μεγαλόπολης Αρκαδίας επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ. ... Προσωρινής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

β) του υπ' αριθμ. ... Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2008,

γ) του υπ' αριθμ. ... Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

δ) του υπ' αριθμ. ... Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

ε) του υπ' αριθμ. ... Σημειώματος Διαπιστώσεων βάσει των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. ... Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

β) Τον υπ' αριθμ. ... Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2008,

γ) Τον υπ' αριθμ. ... Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

δ) Τον υπ' αριθμ. ... Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

ε) Το υπ' αριθμ. ... Σημείωμα Διαπιστώσεων βάσει των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **του ... ΑΦΜ ...**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. ... προσαλλόμενη Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 19.683,33 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,3 και 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Η ως άνω προσαλλόμενη Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου προέκυψε διότι ο προσφεύγων:

α) Ζήτησε και έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη Τ.Π.Υ. τα οποία είναι και πλαστά εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ: ..., η οποία όπως αποδείχθηκε δεν διέθετε τα μέσα να προσφέρει τις υπηρεσίες που περιγράφονται σε αυτά, συνολικής καθαρής αξίας 71.640,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.611,15€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§§2,3 και 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού **14.328,00€** (71.640,00€ X 20%).

β) Ζήτησε και έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη Τ.Π.Υ. εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ: ..., η οποία όπως αποδείχθηκε δεν διέθετε τα μέσα να προσφέρει τις υπηρεσίες που περιγράφονται σε αυτά, συνολικής καθαρής αξίας 25.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.902,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§§2,3 και 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού **5.160,00€** (25.800,00€ X 20%) και

γ) Εξόφλησε τρεις (3) προμηθευτές χωρίς την έκδοση δίγραμμων επιταγών ή κατάθεση στο λογαριασμό εκάστου, για συνολικό ποσό 50.214,36 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§2 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού **195,33€** (586,00 X 1/3).

- 2) Με τον υπ' αριθμ. ... προσβαλλόμενο Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 53.969,67€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης 64.763,60€, ήτοι συνολικό ποσό 118.733,27€.
- 3) Με τον υπ' αριθμ. ... προσβαλλόμενο Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 18.513,54 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 22.216,25€, ήτοι συνολικό ποσό 40.729,79€.
- 4) Με τον υπ' αριθμ. ... προσβαλλόμενο Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/97 & 55§2δ του ν.4174/13), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 55.539,45 €.
- 5) Με το με ημερομηνία 30/11/2015 και με α/α ... προσβαλλόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων, βάσει των άρθρων 28 & 62 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... γνωστοποίησε εγγράφως τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και ζήτησε από τον προσφεύγοντα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης του σημειώματος.

Οι ως άνω προσβαλλόμενοι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. καθώς και η Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 επιδόθηκαν στον

προσφεύγοντα μαζί με το ως άνω προσβαλλόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στις 02/12/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι πράξεις είναι παράνομες, αυθαίρετες, ανατιολόγητες, παραγεγραμμένες, ψευδείς, ανεπείδectes, και ανεπίδεκτες δικαστικής εκτιμήσεως.
2. Η φορολογική Διοίκηση όφειλε να έχει εκδώσει και να του έχει κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις το αργότερο έως 31/12/2012 και απολύτως επικουρικά ως 31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013.
3. Η φορολογική Διοίκηση αναφέρει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους εκδότες και αυτοί δεν διέθεταν μηχανήματα ΝΤΑΠΕΡ και ότι εξ αυτού και μόνον του λόγου κρίνουν ως δήθεν εικονικά τα ληφθέντα και καταχωρημένα εκ μέρους του Τ.Π.Υ.. Όμως από τα συμφωνητικά που επικαλείται ότι προσκόμισε στον έλεγχο δεν προκύπτει ότι έπρεπε να χρησιμοποιηθούν μόνο μηχανήματα ΝΤΑΠΕΡ αλλά θα μπορούσαν οι υπεργολάβοι να έχουν χρησιμοποιήσει και λοιπά μηχανήματα και φορητά χρωματογραφικών έργων ή να έχουν μισθώσει από τρίτον τέτοια μηχανήματα.
4. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων Τ.Π.Υ., ειδικά που στην περίπτωση του οι εκδότες έχουν κάνει κανονικά έναρξη επιτηδεύματος και είναι ενεργές επιχειρήσεις με εκπληρωμένες τις εκ του νόμου φορολογικές τους υποχρεώσεις. Μάλιστα εξ όσων γνωρίζει έχουν εμπορικές συναλλαγές και με το Δήμο
5. Σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 απαρέγκλιτη προϋπόθεση για να κριθούν ανεπαρκή τα βιβλία μιας επιχείρησης είναι οι πράξεις ή οι παραλείψεις που θα διαπιστωθούν να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.
6. Κατά τον εξωλογιστικό υπολογισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησής του, το καθαρό ποσό των 13.800,00€ του Τ.Π.Υ. 12/23-09-2007 με εκδότρια την προσμετρήθηκε εις βάρος του 2 φορές και σαν ποσό εικονικού και σαν ποσό μη εξοφληθέντος εικονικού στοιχείου.
7. Εάν η Διοίκηση κρίνει εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τα τιμολόγια με εκδότες τους και και επομένως κακώς αυτά καταχωρήθηκαν ως έξοδα δια την εκτέλεση του έργου που έχει συμφωνηθεί θα πρέπει κατά λογική αναγκαιότητα να δεχθεί ότι δεν εισέπραξε τα αναφερόμενα ως εισπραχθέντα ποσά από τα εν λόγω έργα από την ΔΕΗ ΑΕ όπου είχε ανακηρυχθεί ανάδοχος. Επομένως κατά λογική και νομική πραγματική αναγκαιότητα ο βάσει δήλωσης τζίρος του ύψους 552.614,21€ θα πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 200.000,00€ που έλαβε ως εργολαβικό αντάλλαγμα από την ΔΕΗ ΑΕ.

8. Κακώς και παρανόμως του καταλογίστηκε πλημμέλεια για μη νόμιμη εξόφληση 3 τιμολογίων με εκδότες τους, ... και σύμφωνα με την αριθμ. 1082337/534/0015/13-09-2007 εγκύκλιο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: 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 εμπειριστатωμένα 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, η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως 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.

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 με ενδικοφανή προσφυγή και περαιτέρω με προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσβάλλονται μόνο οι εκτελεστές πράξεις οι οποίες εκδίδονται από τις διοικητικές αρχές, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου). Τέτοιες δεν αποτελούν οι προσβαλλόμενες προσωρινές διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. καθώς και η Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με το προσβαλλόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει

εγγράφως τις απόψεις του, εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων.

Ως εκ τούτου **στερούνται εκτελεστότητας και δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2015** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ... του ..., **ΑΦΜ ...**, ως **απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).