



**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, 11/04/2016

Αριθμός απόφασης:1367

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 του του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικον. έτους 2007) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικον. έτους 2007) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικον. έτους 2007) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.803,72 €, πλέον 3.364,46 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατόπιν ελέγχου 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 του προσφεύγοντος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντως φόρου αυτών, διότι δεν προσκομίστηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα βάσει της υπ'αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α. Η ουσιαστική αβασιμότητα της αποδιδόμενης παράλειψης περί έκδοσης εικονικών τιμολογίων - Η όλως ελλιπής αιτιολόγησή της – Η παράλειψη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου από πλευράς των ελεγκτικών οργάνων.

Β. Η παντελής έλλειψη νόμιμης βάσης της ένδικης πράξης, λόγω διενέργειας ημιεξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και εισροών του, και του επ' αυτού αναλογούντος Φ.Π.Α.

Γ. Η παραβίαση του ουσιώδους τύπου της σύνταξης φερώνυμων εκθέσεων κατάσχεσης κατά την αναγκαστική αφαίρεση των ένδικων στοιχείων και βιβλίων του – Η ακυρότητα της εκ των υστέρων συνταχθείσας έκθεσης κατάσχεσης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται :

- την υπ'αριθμ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και
- το γεγονός ότι η προσφυγή του κατά της υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του η παράβαση της έκδοσης είκοσι τριών εικονικών Τ.Π.Υ. προς τον) δικάστηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου στις και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναμένεται η έκδοση απόφασης).

Επειδή εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υφίσταται στο αρχείο της Υπηρεσίας η υπ'αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 για την παράβαση της έκδοσης εικονικών είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τον, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας **780.311,00 €** πλέον Φ.Π.Α. **148.259,09 €**. Η εν λόγω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

..... εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. ΠΕΡΙΦ. Δ/ΝΣΗΣ
.....

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται ότι κατά της υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. έχει ασκήσει προσφυγή, η οποία δικάστηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου στις και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της παρούσας ενδικοφανής προσφυγής αναμένεται η έκδοση απόφασης επ'αυτής.

Επειδή στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε την στην Υπηρεσία μας την υπ'αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, η οποία φέρει ημερομηνία επίδοσης την και που αφορά στην ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Με την εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, αναβλήθηκε η έκδοση οριστικής απόφασης, διατάχθηκε η συμπλήρωση αποδείξεων και ορίστηκε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργήσει επανέλεγχο, ερευνήσει εάν η υπ'αριθμ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατέστη τελεσίδικη ή κατ'αυτής ασκήθηκε έφεση και ποια ήταν η πορεία της υπόθεσης και προσκομίσει τις εντολές ελέγχου βάσει των οποίων διεξήχθη ο έλεγχος, προκειμένου η υπόθεση να εισαχθεί σε νέα δικάσιμο. Συνεπώς, η υπόθεση δεν έχει τελεσιδικήσει.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών που αναφέρονται στην ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:
«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:
α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§§1 και 2 της ΠΟΛ. 1087/10.06.2005, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1037/01.03.2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών:

«1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ελέγχονται υποχρεωτικά συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος και όλες εν γένει οι λοιπές φορολογίες του επιτηδευματία (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κάθε είδους, χαρτόσημο, κλπ). ...

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες διενεργούνται οι επαληθεύσεις που κατά περίπτωση κρίνονται απαραίτητες και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Επίσης προβλέπεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Συνεπώς, αν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προσδιορισθούν μεγαλύτερα ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών σε σχέση με τα δηλωθέντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του επιτηδευματία στις λοιπές φορολογίες.».

Επειδή εν προκειμένω ορθά ο έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, προέβη :
α) στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος και
β) στη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντως φόρου αυτών διότι δεν προσκομίστηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 32§1 περ. β' του ν.2859/2000.
Συνεπώς, όλοι οι εκ του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της σύνταξης φερώνυμων εκθέσεων κατάσχεσης κατά την αναγκαστική αφαίρεση των ένδικων στοιχείων και βιβλίων του, στο διατακτικό της ως άνω μνημονευόμενης υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου αναφέρεται ότι :

«....με το δικόγραφο πρόσθετων λόγων ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι πλημμελής εκδοθείσα κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δεδομένου ότι δεν συντάχθηκε έκθεση κατασχέσεως κατά την αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων του. Ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν εκδόθηκε με βάση τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, αλλά με βάση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του προσφεύγοντος που βρέθηκαν κατά τον έλεγχο στο και τα στοιχεία που συνέλεξαν οι υπάλληλοι της ΥΠ.Ε.Ε. κατόπιν αλληλογραφίας με άλλες Υπηρεσίες και κατόπιν λήψεως καταθέσεων....».

Επειδή ο προβαλλόμενος λόγος περί κατασχέσεως εδράζεται επί των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου από την ΥΠ.Ε.Ε. ως προς τον Κ.Β.Σ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Διαφορά Φ.Π.Α.	2.803,72 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.364,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.168,18 €

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).