



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 4/3/2016

Αριθμός απόφασης:160

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 5/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, στην οδό, κατά των με αριθμό : α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2000 – 31/12/2000, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001 και γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις με αριθμό : α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2000 – 31/12/2000, β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001 και γ)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 3/2/2016 εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 5/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 2000 (01/01/2000 – 31/12/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 318.608 δρχ., πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 382.329 δρχ., συνολικού ποσού 700.937 δρχ., ήτοι 2.057,04 €.
2. Με την με αριθμό προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 146.085 δρχ., πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 175.302 δρχ., συνολικού ποσού 321.387 δρχ., ήτοι 934,17 €.
3. Με την με αριθμό προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 2002 (01/01/2002 – 31/12/2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 243,77 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 292,52 €, συνολικού ποσού 536,29 €.

Η .. Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την από 15/3/2001 έκθεση κατάσχεσης, κατέσχεσε ένα Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης του προσφεύγοντος, το οποίο δεν θεωρήθηκε ηλεκτρονικά με το σύστημα taxis και τα στοιχεία διατήρησής του είναι ίδια με τα στοιχεία διατήρησης που θεωρούσε η Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης το μήνα Ιούλιο του 2000, ενώ η επιχείρηση είχε κάνει μεταφορά έδρας στις 30/9/1999 στη Δ.Ο.Υ. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία αντικαταστάθηκε, λόγω συγχώνευσης, με την με αρ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της .. Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Από τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο που διεξήχθη, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε σαράντα οκτώ (48) πλαστά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2000. Εκ του λόγου αυτού τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή και ο έλεγχος της .. Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης

προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης για τη χρήση 2000. Επιπλέον, κατά των έλεγχου προέκυψαν λογιστικές διαφορές και εκδόθηκαν οι ανωτέρω πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

– Ο λογιστής της επιχείρησης,, του παρέδωσε, εν αγνοία του, τα επίμαχα πλαστά φορολογικά στοιχεία για να τα χρησιμοποιήσει στην επιχείρησή του. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκομίζει την με αρ...../2004 απόφαση του Α' τριμελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία καταδικάζεται ο λογιστής, μεταξύ άλλων, διότι κατήρτισε τα πλαστά φορολογικά στοιχεία με σκοπό την παραπλάνηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν. 2859/00 ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.».

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 4 του Ν.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία...».

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : « 1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς τα παραστατικά στοιχεία που εκδίδονται για να καλύψουν δαπάνες και να δικαιολογήσουν την έκπτωση θα πρέπει να έχουν εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένα (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή, οι διαφορές φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής οφείλονται στη μη αναγνώριση προς έκπτωση από το συνολικό φόρο εκροών των χρήσεων 2000, 2001 και 2002 του αναλογούντα ΦΠΑ των τιμολογίων - δαπανών διότι αφορούν σε : α) δαπάνες όπως ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΑΘ καθώς η επιχείρηση χρησιμοποιεί ως έδρα την οικία του προσφεύγοντος (αναγνωρίζεται το 30% της δαπάνης), β) προσωπικές δαπάνες και όχι παραγωγικές, γ) δύο

τιμολόγια πώλησης Νο και Νο. χωρίς την επωνυμία του εκδότη, τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης αλλά δεν διαφυλάχθηκαν, καθώς και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη χρήση 2000, συνέπεια της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων και της προσαύξησής τους κατά 8%.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρου 922 του Α.Κ (ΠΔ 456/1984) “*Ευθύνη του προστήσαντος*” «Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του.». Με το άρθρο αυτό καθιερώνεται αντικειμενική ευθύνη του προστήσαντος για τις πράξεις των τρίτων που διορίζει κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος για τη θεμελίωση της αντικειμενικής και εις ολόκληρον ευθύνης του προστήσαντος προς αποκατάσταση της ζημιάς που προκλήθηκε σε τρίτο από πράξη του προστηθέντος.

Επειδή, η επιβολή του προστίμου ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα επιχειρηματία, ανεξάρτητα αν ο λογιστής φέρεται ότι κατασκεύασε και προμήθευσε τα πλαστά στοιχεία, ο οποίος, εν προκειμένω, έχει την ποινική ευθύνη για μη φορολογικά αδικήματα.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/8/2015 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της .. Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 5/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2000 – 31/12/2000

ΦΠΑ και Προσαυξήσεις Φόρου : **2.057,04 €**

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	935,02
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.122,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.057,04

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2001 – 31/12/2001

ΦΠΑ και Προσαυξήσεις Φόρου : **943,17 €**

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	428,02
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	514,45
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	943,17

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2002 – 31/12/2002

ΦΠΑ και Προσαυξήσεις Φόρου **536,29 €**

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	243,77
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	292,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	536,29

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).