



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : .
Fax : .

Καλλιθέα 16/ 11/ 2015

Αριθμός Απόφασης 4428

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' 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 του
..... με ΑΦΜ:, με αντικείμενο εργασιών, κάτοικος,
επί της οδού αριθ., κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής
Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9

του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 &66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523 /1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 &66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12-2006, της οποίας ζητείται η ακύρωσή της.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από ... /11/2015 εισήγηση του Α..τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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' αριθ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθη συνολικό πρόστιμο ποσού 284.000,00€ το οποίο βεβαιώθηκε στις (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων :

α) Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα ανακριβές στοιχείο με αριθ. ΔΑ.-ΤΙΜ. Νο. καθαρής αξίας €10.000,00 πλέον χαρτοσήμου €240,00 συνολικής αξίας €10.240,00 εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, η ανακρίβεια του οποίου προσδιορίζεται στο ποσό των 142.000,00 € (€152.000,00-€10.000,00=€142.000,00). Σημειώνεται ότι, ούτε ο ίδιος εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για την συγκεκριμένη ανακρίβεια. Επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με την αξία του κάθε στοιχείου, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 1.200,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11§1,12§1,5&11 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) ενώ επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 &9 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 &66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι πρόστιμο ποσο€142.000,00(€142.000,00X1).

β) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε ένα ανακριβές στοιχείο με αριθ. ΔΑ.-ΤΙΜ. Νο. καθαρής αξίας €10.000,00 πλέον χαρτοσήμου €240,00 συνολικής αξίας €10.240,00 εκδόσεως της επιχείρησης, η ανακρίβεια του οποίου προσδιορίζεται στο ποσό των 142.000,00 € (€152.000,00-€10.000,00=€142.000,00). Σημειώνεται ότι, ούτε ο ίδιος εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για την συγκεκριμένη ανακρίβεια. Επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με την αξία του κάθε στοιχείου, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 1.200,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11§1,12§1,5&11 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) ενώ επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 &9 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 &66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι πρόστιμο ποσού €142.000,00(€142.000,00X1).

Οι διαπιστώσεις των συγκεκριμένων παραβάσεων προέκυψαν:

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου Εθνικών & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς, ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου στον με ΑΦΜ, από τους ελεγκτές.....για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2006. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου προέκυψαν παραβάσεις – παρατυπίες του ελεγχόμενου όπως αυτές αποτυπώνονται στις σελίδες του πορίσματος της από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε. Με την ολοκλήρωση του, διαβιβάστηκε η από- έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. στη Δ.Ο.Υ., με το αρ. πρωτ. έγγραφο του. Με βάσει το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

Στη με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ισχυριζόμενος:

-Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου, έχει παραγραφεί.

-Ότι η επιβολή προστίμου για αυτούς που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας είναι εξακόσια ευρώ (€600,00) και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' & η' της παραγ. 8 του άρθρου 5 ν.2523/97 είναι οκτακόσια ευρώ (€ 800,00) .

-Ότι με την καταβολή του φόρου υπεραξίας εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το υπερτίμημα που προκύπτει κατά την μεταβίβαση των οχημάτων δημοσίας χρήσης.

-Ότι η επίμαχη ανακρίβεια ουδεμία ουσιαστική φορολογική παράβαση επέφερε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 68 § 2 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν α-
κόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου,
αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας
οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που
έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,
β).....γ).....δ).....

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος
που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση
τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις
του άρθρου 70».

2) Άρθρο 66 § 11 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, ... »

3) Άρθρο 84 § 4 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»(Άρθρο 13 § 6 Ν. 3522/2006 -ΦΕΚ Α'276/22-12-2006, με ισχύ από 22-12-2006 σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου).

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

4) Άρθρο 34§ 4 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

«Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης. στην οποία αφορά η παράβαση».

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει μεταξύ άλλων, ότι και **σε περίπτωση ανέλεγκτης υποθέσεως στην οποία δεν έχει επιδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68§ 2 του Ν. 2238/1994, η υπόθεση παραγράφεται στην δεκαετία (10).**

Στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων σε βάρος του έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της χρήσης 2006 κοινοποιήθηκε σε αυτόν μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 84 του ν.2238/1994 πενταετίας. Ο λόγος αυτός στηρίζεται σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, διότι, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκτιθέμενες διατάξεις του **άρθρου 66§11 του ν.4174/2013** και των **άρθρων 84§4 του ν. 2238/1994** και **34§4 του ΠΔ 186/92** όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική χρήση, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του **άρθρου 68§2** του ν.2238/94, **παραγράφεται ύστερα από την πάροδο δέκα ετών από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης**, ήτοι ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται στις

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12§5 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι:

«Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5§10 περ.α΄ του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι:
*« Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η **δε αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ**, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε».*

Στην προκείμενη περίπτωση, βάσει των ανωτέρων διατάξεων, πρόκειται **για ανακριβή έκδοση στοιχείων** ως προς την αξία, που είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής με συνέπεια να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5§ 10 περ.α΄ και όχι οι διατάξεις του άρθρου 5§ 8 περ. α΄ & η΄ του Ν. 2523/97 που επικαλείται ο προσφεύγων και κατά συνέπεια ο σχετικός λόγος απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7§ 3 του Ν. 1160/1981** ορίζεται ότι:

3. Εις το τέλος της **παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. Δ. 1146/1972** "περί τρόπου μεταβιβάσεως εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί αυτοκινήτων οχημάτων και μοτοσυκλετών", ως ισχύει, προστίθενται εδάφια έχοντα ως ακολούθως :

"Η ούτως εξευρισκομένη αξία του οχήματος ως εμπορεύματος φορολογείται αυτοτελώς επί συντελεστή τριάκοντα επί τοις εκατόν (30 %), υποβαλλομένης προς τούτο σχετικής δηλώσεως υπό του πωλητού εις τον Οικονομικών Έφορων αυτού προ της συντάξεως της πράξεως μεταβιβάσεως. Ο αναλογών φόρος καταβάλλεται εις εξ (6) ίσας μηνιαίας δόσεις της πρώτης καταβαλλομένης συν τη υποβολή της δηλώσεως. Η αξία αυτή δύναται να υπαχθή εις φόρον εισοδήματος βάσει των γενικώς εν ισχύι διατάξεων περί φορολογίας εισοδημάτων, εφ' όσον ήθελε συμπεριληφθή μετά των λοιπών εισοδημάτων του φορολογουμένου εις την υποβαλλομένην υπ' αυτού δήλωσιν φορολογίας εισοδήματος, του οικείου οικονομικού έτους, άλλως θεωρείται εξαντληθείσα η φορολογική του υποχρέωσις δια της αυτοτελούς φορολογήσεως ταύτης. Εν τη περιπτώσει ταύτη ο προκύπτ-

των βεβαιωθείς ή καταβληθείς φόρος εισοδήματος εκ της αυτοτελούς φορολογήσεως της αξίας του μεταβιβασθέντος οχήματος ως εμπορεύματος, συμψηφίζεται προς τον οφειλόμενον βάσει της δηλώσεως φόρον κατά την εκκαθάρισιν αυτής υπό του Οικονομικού Εφόρου, το δε τυχόν επί πλέον βεβαιωθέν, κατά τα ανωτέρω, ποσόν φόρου εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωσιν".

Στην προκείμενη περίπτωση η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση του αυτοκινήτου υπολογίζεται με αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και δεν σχετίζεται με την διαπιστωθείσα παράβαση περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι με την καταβολή του φόρου υπεραξίας εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το υπερτίμημα που προκύπτει κατά την μεταβίβαση των οχημάτων δημοσίας χρήσης, απορρίπτεται ως αβάσιμη.

Επειδή, οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ, είναι άκρως τυπικές, στην περίπτωση διαπίστωσής τους επιβάλλονται από το νόμο οι προβλεπόμενες κυρώσεις ανεξάρτητα από δόλο ή αμέλεια του φορολογουμένου (**ΣτΕ 2266/95**) και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Χρήση 2006 - Πρόστιμο των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 & 66 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ήτοι πρόστιμο ποσού

α) €142.000,00(€142.000,00X1) και

β) €142.000,00(€142.000,00X1).

Ήτοι σύνολο €284.000,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).