



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

21/10/2015

Αριθμός απόφασης:

4247

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 02/06/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/02-06-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο Δήμο Αθηναίων, οδός Τ.Κ. 11525 κατά της της απόρριψης της με αριθμό/7.5.2010 αίτησης της Εταιρείας περί επιστροφής Φ.Π.Α. από το πιστωτικό υπόλοιπο τέλους χρήσεως της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 έως 31/12/2006 (ποσού ΕΥΡΩ 234 961,11) με την με ημερομηνία θεώρησης 27/3/2015 συμπροσβαλλόμενη Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 21/10/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 02/06/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/02-06-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «» 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 από 27/03/2015 Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας Εταιρείας επί της από με αριθμό πρωτ./7-5-2010 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006.

Η ως άνω έκθεση συντάχθηκε μετά από προσωρινό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία «.....» με βάση τις με αριθμό/0/1159/1-4-2013 &/2/1159/4-11-2013 εντολές προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/21-7-2004 μετά από την ως άνω αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 .

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ως άνω προσβαλλόμενης έκθεσης, απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 επειδή δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Ν2859/2000 περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2003 λόγω της ύπαρξης ουσιαστικών παραβάσεων μη έκδοσης τιμολογίων στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006.

Ειδικότερα η προσφεύγουσα επιχείρηση στο τέλος της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου, με εξαίρεση την χρήση 2009, δεν τιμολογούσε το μέρος εκείνο των έργων που είχε εκτελέσει μέσα στην διαχειριστική περίοδο αλλά τις όποιες δαπάνες είχε διενεργήσει και που αναλογούσαν στο κάθε έργο, τις μετέφερε **παράτυπα** ως απογραφή τέλους χρήσης του λογαριασμού 23-παραγωγή ως εξέλιξη . Τα πιο πάνω αναφερθέντα υπόλοιπα στην απογραφή κάθε χρήσης, είναι οι δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό κάθε εκτελούμενου έργου και τις οποίες η ελεγχόμενη όφειλε να τιμολογήσει τουλάχιστον μέχρι το τέλος της εκάστοτε χρήσης. Από την ανάλυση των χρεωπιστώσεων των αναλυτικών καθολικών του λογαριασμού 23-παραγωγή σε εξέλιξη προέκυψαν ότι:

- Στο τέλος των χρήσεων 2006, 2007 & 2008 είχε την υποχρέωση να τιμολογήσει τις δαπάνες που είχε κάνει εντός των χρήσεων αυτών και αφορούσαν εκτελούμενα έργα για ποσά που εμφανίζονται στην απογραφή τέλους χρήσης 1.585.377,69 €, 1.711.249,57 € και 2.561.625,56 € αντίστοιχα με την παρατήρηση ότι οι δαπάνες αυτές τιμολογήθηκαν μέσα στην χρήση 2009. Οι παρατυπίες αυτές της ελεγχόμενης ήτοι δηλ. η μη τιμολόγηση των εκτελεσθέντων έργων τουλ. μέχρι το τέλος της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου, συνιστούν παραβάσεις τον ΚΒΣ.

- Στο τέλος των χρήσεων 2010,2011,2012 & 2013 είχε την υποχρέωση να τιμολογήσει τις δαπάνες που είχε κάνει εντός των χρήσεων αυτών και αφορούσαν εκτελούμενα έργα συνολικά για ποσά 504.181,40 € , 705.403,49 € , 336.015,56 € και 61.766,68 € αντίστοιχα.

Οι παραπάνω παρατυπίες της ελεγχόμενης συνιστούν παραβάσεις του ΚΒΣ μη έκδοσης τιμολογίου των χρήσεων 2010,2011,2012 & 2013 για ποσά 504.181,40 € , 705.403,49 € , 336.015,56 € και 61.766,68 € αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να ακυρωθεί η με ημερομηνία θεώρησης 27/3/2015 Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, για τη διαχειριστική/φορολογική περίοδο 2006, και β) να επιστραφεί ο Φ.Π.Α. ποσού ΕΥΡΩ 234.961,11 που ζητήθηκε με την με αριθμό/7.5.2010 αίτηση νομιμοτόκως, με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, από την

επομένη της κατάθεσης της ανωτέρω αίτησης, ήτοι από 8-5-2010, και μέχρι πλήρους εξοφλήσεως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

1.1 Στέρηση τον δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

1,2 Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας

2. ΛΟΓΟΙ ΟΥΣΙΑΣ

- Η μεταγενέστερη εντός του 2010 έκδοση του τιμολογίου για τις υπηρεσίες της χρήσης 2006 ουδόλως αλλοίωσε γενικώς, αλλά και ειδικώς για σκοπούς Φ.Π.Α. τα αποτελέσματα κατά την εσφαλμένη και ατεκμηρίωτη άποψη του ελέγχου. Άλλωστε, δεδομένου ότι πρόκειται για ένα μόνο τιμολόγιο, προκύπτει σαφώς το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στο έτος 2006, το οποίο ο έλεγχος μπορούσε να υπολογίσει/αναπροσαρμόσει. χωρίς να τίθεται θέμα αλλοίωσης αποτελεσμάτων της χρήσης 2006.

- Συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. ποσού ΕΥΡΩ 234.961,11.

- Συμπερασματικά, εάν η Εταιρεία είχε εκδώσει τιμολόγιο για την παροχή των υπηρεσιών της εντός του έτους 2006, η επιβάρυνση της λόγω του Φ.Π.Α. επί του τιμολογίου θα ανέρχονταν μόλις στο ποσό των ΕΥΡΩ 316.282,84 (ήτοι ΕΥΡΩ 1.585.377,69 + 5% x 19% ΦΠΑ) τον οποίο θα είχε δικαίωμα να μεταφέρει/συμψηφίσει κατά το νόμο. Υπό τις παρούσες συνθήκες που η Εταιρεία εξέδωσε το τιμολόγιο της το έτος 2010, η επιβάρυνση της ανέρχεται αφενός στο ποσό του ΦΠΑ (ΕΥΡΩ 316,282,84) και αφετέρου στο ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ χρήσης 2006 ποσού ΕΥΡΩ 234.961,11 του οποίου ο έλεγχος παράνομα απέρριψε την επιστροφή.

Επειδή σύμφωνα με την από 27/03/2015 Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών , διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος στην προσφεύγουσα με την έκδοση των με αρ./0/1159/1-4-2013 &/2/1159/4-11-2013 εντολών προσωρινού ελέγχου του Προϊσταμένου της, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/21-7-2004 μετά από την με αριθμό πρωτ./7-5-2010 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκαν ουσιαστικές παραβάσεις μη έκδοσης τιμολογίων στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1073/2003 ορίζεται ότι: «Στις περιπτώσεις επιστροφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφ' όσον έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις που συνιστούν ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ, σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας. »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της ίδιας ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι: «1. Το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται: α) ...β)γ) Με τακτικό έλεγχο, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει διαπιστώσει από στοιχεία ή βάσιμες κατά την κρίση του πληροφορίες (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις έλεγχου κ.λ.π.) που περιέχονται σε γνώση του, ότι ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (για ανύπαρκτη συναλλαγή) ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή ως εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση, η οποία συνιστά ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις Στην περίπτωση αυτή **αναστέλλεται η επιστροφή** και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:.

- Αμέσως μόλις υποβληθεί το αίτημα επιστροφής να διενεργήσει τακτικό έλεγχο ή σε περίπτωση έλλειψης αρμοδιότητας από αυτόν για τη διενέργεια του ελέγχου, να διαβιβάσει όλον τον ανέλεγκτο φάκελο στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με ειδική μνεία για τον άμεσο έλεγχο. Ειδικά, όταν η παράβαση αφορά την τρέχουσα κάθε φορά διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου και η διαβίβαση του φακέλλου στα ελεγκτικά κέντρα, όπου αυτό απαιτείται, θα γίνεται αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν οι δηλώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων. . »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1073/2003 ορίζεται ότι: «Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται: 1....2. Να ελέγχει την πληρότητα των υποβαλλομένων δικαιολογητικών που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας ή να ενεργεί προσωρινό έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ή να ενεργεί τακτικό έλεγχο, όπως κατά περίπτωση ορίζεται στην παρούσα απόφαση. 3.....4..... - Να ενημερώνει τον υποκείμενο υποχρεωτικά με έγγραφη αιτιολογημένη επιστολή ή με την έκθεση ελέγχου κατά περίπτωση, για τη μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής, στις περιπτώσεις που δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την επιστροφή του φόρου.»

Επειδή κατά τον έλεγχο της συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων επιστροφής του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν φορολογικές παραβάσεις, με βάση τις οποίες, απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας. Οι παραβάσεις δε αυτές, όπως, αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ήτοι η μη έκδοση τιμολογίων στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006, αποτελούν ουσιώδεις, παραβάσεις διατάξεων των αρ. 12 §1 & 14 του Κ.Β.Σ., οι οποίες επηρεάζουν τον υπολογισμό του πιστωτικού υπολοίπου και θέτουν υπό αμφισβήτηση αυτό {πιστωτικό υπόλοιπο}, καθώς επίσης και το ύψος του αιτούμενου προς επιστροφή, ποσού φόρου. Επομένως, νομίμως η φορολογική αρχή απέρριψε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής του ένδικου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2003 και η τελική κρίση για το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2006 θα διαμορφωθεί μετά από τη διενέργεια τακτικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών και την έκδοση φύλλου ελέγχου.

Επειδή για τις ουσιαστικές παραβάσεις μη έκδοσης τιμολογίων στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 που διαπίστωσε ο έλεγχος, κοινοποιήθηκε νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα το με αριθμό/17-02-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο **28 του Ν 4174 /2013** (Φ.Ε.Κ. 170/26-07-2013) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 45 § 8, 9 και 10 του Ν. 4223/2013 (Φ.Ε.Κ. 287/31-12-2013) και ισχύει με τις διαπιστώσεις - αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου .

Επειδή η κλήση σε ακρόαση δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ βάσει των ως άνω διατάξεων, η δε απόρριψη του αιτήματος για την επιστροφή του Φ.Π.Α. δεν εξαρτάται από υποκειμενική συμπεριφορά της προσφεύγουσας, αλλά εν προκειμένω από τη διαπίστωση τέλεσης ουσιαστικών παραβάσεων που θέτουν υπό αμφισβήτηση το ύψος του αιτούμενου προς επιστροφή φόρου. Επομένως, κατά ανωτέρω, απορριπτός τυγχάνει ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι της στερήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης προκειμένου να αποδείξει ότι διατηρεί το δικαίωμά της για επιστροφή του αιτηθέντος ΦΠΑ παρά τις όποιες παραβάσεις μη έκδοσης τιμολογίων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006.

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./02-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «» με ΑΦΜκατά της απόρριψης της με αριθμό/7.5.2010 αίτησης της Εταιρείας περί επιστροφής Φ.Π.Α. από το πιστωτικό υπόλοιπο τέλους χρήσεως της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 έως 31/12/2006 (ποσού ΕΥΡΩ 234 961,11) με την με ημερομηνία θεώρησης 27/3/2015 συμπροσβαλλόμενη Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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).