



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

04/07/2014

Αριθμός απόφασης:

2105

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 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».

γ. 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».

δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, με έδρα, κατά της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - Αρθ. 6 & 9 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - Αρθ. 6 & 9 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού €22.800 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων **2 §1, 6 §1, 11 §1, 12 §1, 9, 10, 11, 14, 18 §9, 30 §4** του ΚΒΣ.

Η παράβαση αφορά τη λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού τιμολογίου (χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία) συνολικής αξίας €40.000 που έλαβε η προσφεύγουσα από

Η ως άνω προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν της υπ' αριθμ. απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κρίθηκε μερικώς δεκτή ακυρώνοντας την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου λόγω έλλειψης ημερομηνίας επ' αυτής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Την έλλειψη νομικής βάσης ώστε να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας λόγω ακύρωσης πράξης για τυπικό λόγο από διοικητικό όργανο (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) και αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την προσαλλόμενη πράξη.

2. Την εφαρμογή κατηργημένων διατάξεων νόμου και την μη εφαρμογή των προσηκουσών διατάξεων στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. θα είχε την εξουσία να επανεκδώσει την ακυρωθείσα πράξη.

3. Την παραβίαση του τεκμηρίου της ΠΟΛ 1249/21.11.2013

4. Την εφαρμογή κατηργημένων διατάξεων νόμου, ήτοι του άρθρου 5 του Ν.2523/97, αντί του Ν.4174/2013.

5. Την ακυρότητα της συμπροσαλλόμενης έκθεσης ελέγχου λόγω αοριστίας.

6. Την παραβίαση της προηγούμενης ακρόασης, καθώς η από έκθεση ελέγχου συντάχθηκε πριν την κλήση σε ακρόαση η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την και απάντησε με το υπ' αριθμ. έγγραφό της, καθώς όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα δεν είχε στη διάθεσή της την πλήρη αιτιολογία της απόφασης επιβολής προστίμου.

7. Την παραβίαση του νομικού πλαισίου του Σημειώματος Ελέγχου, καθώς μετά το πέρας του ελέγχου δεν επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το Υπηρεσιακό Σημείωμα ελέγχου του άρθρου 36 §7 του ΚΒΣ και συνεπώς, στερήθηκε τη δυνατότητα να λάβει γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων.

8. Την αοριστία της συμπροσαλλόμενης έκθεσης ελέγχου.

1. Επειδή σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρ.63 του Ν.4174/2013, της οποίας το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.5 του άρθρ.49 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013), ορίζεται ότι: «Αν

με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή η υπ' αριθμ. απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου λόγω έλλειψης ημερομηνίας επ' αυτής, εκδόθηκε την, ημερομηνία κατά την οποία ίσχυαν οι ως άνω διατάξεις, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπήρχε η ως άνω διάταξη κατά την ημερομηνία κατάθεσης της από ενδικοφανούς προσφυγής και άρα δεν υφίστατο νομική βάση για την επανέκδοση της πράξης, είναι αβάσιμος.

2&4. Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.30 υποπαρ.2 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, όπως αναριθμήθηκε με την παρ.12 του άρθρου 50 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) ορίζεται ότι: «Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.» Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόστηκαν κατηργημένες διατάξεις του Ν.2523/97 είναι αβάσιμος, καθώς η ως άνω διάταξη αναφέρεται σε παραβάσεις του άρθρου 55 §2 του ίδιου νόμου (περί εικονικών φορολογικών στοιχείων) που διαπράττονται από 26.07.2013 (δημοσίευση του Ν.4174/2013 στο ΦΕΚ), ενώ η παράβαση της προσφεύγουσας έλαβε χώρα το 2008.

3. Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 της ΠΟΛ 1249/21.11.2013 σχετικά με την περ. γ' (ββ') της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 για τους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων διευκρινίσθηκε ότι για παραβάσεις που διαπράττονται από 26.7.2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης του εικονικού στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή τα παραστατικά εκείνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η πλήρης εξόφληση της αξίας του εν λόγω στοιχείου έγινε μέσω τραπεζής, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Στη συνέχεια, διευκρινίζεται ότι και για παρόμοιες παραβάσεις πριν την 26.7.2013 ο λήπτης εικονικού στοιχείου μπορεί να χρησιμοποιήσει το τεκμήριο της καλής πίστης και να μην του επιβληθεί το πρόστιμο του 25% της αξίας του εν λόγω στοιχείου (αναδρομική ισχύς της διάταξης).

Επειδή σύμφωνα με την περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη φορολογική διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά

στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.]

Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ. ββ' διαγράφηκαν με το άρθρο 48 παρ.10 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013).»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. αξίας €40.000 το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** (χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία), δεν έχει εφαρμογή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη της ΠΟΛ 1249/21.11.2013 περί τεκμηρίου καλής πίστης, καθώς δεν πρόκειται για την περίπτωση ββ'.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του τεκμηρίου της ΠΟΛ 1249/21.11.2013 είναι αβάσιμος.

5&8. Επειδή όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 21 §2 του Π.Δ.16/1989, που επικαλείται η προσφεύγουσα, αναγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Άρθρ. 48 Ν.2859/2000 και 6 Ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. και επειδή η εν λόγω έκθεση βασίζεται στην υπ' αριθ. Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, για τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στην οποία περιγράφονται αναλυτικά οι διαδικασίες, τα ευρήματα και το πόρισμα του ελέγχου, από τα οποία αποδεικνύεται πως υπάλληλος πραγματοποίησε στις ανάληψη μεγάλου χρηματικού ποσού με έκδοση επιταγής από κατάστημα και μετά από λίγη ώρα πραγματοποίησε κατάθεση ποσού €47.600,00 φερόμενος ως καταθέτης για λογ/σμό της προσφεύγουσας – πελάτη του, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι αόριστη, είναι αβάσιμος.

6. Επειδή στην από Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου ΦΠΑ Άρθρου 50 Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. (αρχική έκθεση ελέγχου) στις σελ.35-36 αναγράφεται αναλυτικά πως στις επιδόθηκε το υπ' αριθ. Υ.Σ.Ε. με συνημμένη την κλήση σε ακρόαση όπου αναγράφονται αναλυτικά η παράβαση της προσφεύγουσας και οι διατάξεις του ΚΒΣ που παραβιάσθηκαν, καθώς και οι αντίστοιχες διοικητικές κυρώσεις. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αιτιολογία της παράβασης ήταν ελλιπής και άρα, η κλήση σε ακρόαση προσχηματική είναι αβάσιμος.

7. Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 §7 του Π.Δ. 186/92, που επικαλείται η προσφεύγουσα, ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού. Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου». Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της επιδόθηκε το εν λόγω σημείωμα είναι αβάσιμος, καθώς στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου (αρχική εντολή ελέγχου) εκδόθηκε για προσωρινό έλεγχο και το εν λόγω σημείωμα δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπ' αριθ. Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ και στην από Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου ΦΠΑ Άρθρου 50 Ν.2859/2000 (αρχική έκθεση ελέγχου), καθώς και στην από Έκθεση Ελέγχου Άρθρ. 48 Ν.2859/2000 και 6 Ν.2523/1997 (επαναληπτική έκθεση ελέγχου) της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/97), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

Πρόστιμο Άρθ. 6 του Ν.2523/97: **€22.800**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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).