



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

28/02/2014

Αριθμός απόφασης: 337

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 708^β «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 06-12-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου [] ενδικοφανή προσφυγή της εδρεύουσας στο Ν. Ψυχικό επί της οδού [] Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «[]»

Α.Φ.Μ. [] κατά της με αριθμό []/31-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό []/31-10-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31-10-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 27-02-2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 06-12-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου [] ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «[] ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως μεταρρύθμιση "επί τω βελτίω" της με αριθμό /31-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 863.774,95 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 17 παρ. 2 και 4 του Π.Δ. 186/92 "Περί Κ.Β.Σ.", σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ίδιου Π.Δ., που επισύρουν τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του ν.2523/97 κυρώσεις.

Η παράβαση καταλογίσθηκε επειδή η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και δεν είχε καταχωρήσει κατά την έναρξη του ελέγχου (03-11-2010) στα τηρούμενα βιβλία έσοδα που εισέπραξε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 (περιπτώσεις 19) συνολικής αξίας 863.774,95 από την εταιρεία, αλλά τα καταχώρησε στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση ή μεταρρύθμιση "επί τω βελτίω" της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

- ότι δεν υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (για την εισπραξη, εσόδων από την εταιρεία) επειδή δεν είχε τέτοια υποχρέωση, καθόσον τα εν λόγω ποσά δεν κατεβάλλοντο από την αλλοδαπή επιχείρηση έναντι κάποιας υπηρεσίας προς αυτή, αλλά απέβλεπαν αποκλειστικώς στην αποκατάσταση της δαπάνης επισκευής των οχημάτων των πελατών της προσφεύγουσας για λογαριασμό της «I

», με υλικά τα οποία είχαν αγοραστεί μεν από την προσφεύγουσα επιχείρηση, η αποκατάσταση δε της εν λόγω δαπάνης πραγματοποιούνταν, μέσω εμβασμάτων, μετά την αποστολή προς την «I

», από μέρους της προσφεύγουσας, συγκεντρωτικής κατάστασης που περιέχει στοιχεία των επισκευασθέντων αυτοκινήτων και της συνολικής δαπάνης. Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα απόκρυψης δήθεν χρεωθεισών υπηρεσιών προς την «I

».

- αλλά και στην υποθετική περίπτωση που υπήρχε υποχρέωση έκδοσης Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, δεν συνέτρεξε καμία απόκρυψη συναλλαγής και αυτό επειδή όλα τα σχετικά κονδύλια καταχωρήθηκαν νομίμως στα βιβλία μετά από σχετική υπόδειξη της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. και η καταχώρηση έγινε το έτος 2012, αλλά πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου.

- ότι έχουν εμψιλοχωρήσει σοβαρές διαδικαστικές πλημμέλειες που συνιστούν παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας περί την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα:

--Α. Μη κοινοποίηση σημειώματος ελέγχου προς ακρόαση

--Β. Έλλειψη χρονολογίας της ένδικης αποφάσεως επιβολής προστίμου

Επειδή η προσφεύγουσα, στη χρήση 2008, για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες επισκευής αυτοκινήτων με την τοποθέτηση των αναγκαίων ανταλλακτικών - για οχήματα εντός των χρονικών ορίων της εγγύησης - χωρίς επιβάρυνση του πελάτη, οι οποίες βάσει συμβατικής υποχρέωσης βάρυναν την προμηθεύτρια επιχείρηση και για σχετικές δαπάνες, στις οποίες υποβλήθηκε και έλαβε αντίτιμο μέσω εμβασμάτων, δεν εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και δεν καταχώρησε τα έσοδα αυτά στα βιβλία της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 & 14 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «2. Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας, γίνεται:

α) του ή των ημερολογίων, μέχρι τη **δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα**, από την έκδοση ή λήψη, του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 περ. α' του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:

α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, (μεταξύ αυτών και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες) κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στη χρήση 2008, έπρεπε να εκδοθούν αντίστοιχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για τα έσοδα που έλαβε η προσφεύγουσα, μέσω εμβασμάτων, να ενημερωθούν με αυτά τα τηρούμενα βιβλία, να λογισθούν τα έσοδα αυτά ως έσοδα της χρήσης 2008 και να υποβληθούν σε φόρο στη χρήση αυτή.

Επειδή η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 5 του Π.Δ. 186/92 Επιτροπή, εφόσον ζητηθεί η κρίση της από τον επιτηδευματία, «αποφαινεται, με αιτιολογημένη απόφαση της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής». Δηλαδή η αρμοδιότητα της εν λόγω Επιτροπής περιορίζεται και εξαντλείται σε κρίση επί του κύρους των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, επί τη βάση των ανεπαρκειών ή ανακρίβειών που αναφέρονται στο σημείωμα της φορολογικής αρχής, κατά πόσον η βαρύτητα αυτών συνεπάγεται την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης - και αυτή η απόφασή της είναι δεσμευτική για τη φορολογική αρχή - και δεν έχει την αρμοδιότητα να ακυρώσει ή να μετατρέψει τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις. Ούτε συνιστά ακύρωση των παραβάσεων που συνεπάγονται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, η κρίση των βιβλίων ως επαρκών και ακριβών από την Επιτροπή.

Επειδή η καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών της προσφεύγουσας στη χρήση 2012 (μετά την έναρξη του ελέγχου, αλλά και την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων), κατά παραβίαση της αρχής της αυτοτελείας των χρήσεων, (σχετικές οι διατάξεις των άρθρων 29 παρ. 1 & 2, 30 παρ. 1, 102 περ. α' και 105 παρ. 2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε μεταξύ τους συνδυασμό), δεν θεραπεύει την παράβαση της μη έκδοσης Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών και απόκρυψης συναλλαγών και εσόδων στη χρήση 2008.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/97 «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης θεωρούνται **αυτοτελείς παραβάσεις**, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διαιτιάσεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριθή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οχτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.....»

Επειδή δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ως προς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, δεδομένου ότι πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, η προσφεύγουσα κλήθηκε εγγράφως να εκφράσει τις απόψεις της, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, με τη με αριθ. πρωτ. /27-07-2011 κλήση προς ακρόαση, η οποία επιδόθηκε στις 23-09-2011 στον προϊστάμενο του λογισηγίου της.

Επειδή δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ως προς την έλλειψη χρονολογίας στην προσβαλλόμενη πράξη, καθόσον το εκ του πρωτοτύπου αντίγραφο της προσβαλλόμενης πράξης, που διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας και βρίσκεται στο σχετικό φάκελο, φέρει βεβαία χρονολογία έκδοσης και συγκεκριμένα την 31 - 10 - 2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31-10-2013 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /06-12-2013 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της με αριθμό /31-10-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 863.774,95 €.

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

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΤΕΛΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Καλλιθέα, / / 20.....
ο ηγ αρχιγράφος υπάλληλος

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

Σημείωση: 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).