



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 24/03/2015

Αριθμός απόφασης 1189

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚΑ* 170).

β. Της αριθ. Δ6Α118225 ΕΗ 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 ενδικοφανή προσφυγή της "....." με Α.Φ.Μ., η οποία έχει έδρα στο, επί της οδού κατά των υπ' αριθμ.

α)/2014 Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/06-31/12/06, β)

...../2014 Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/07- 31/12/07, γ)/2014

Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

..... για την διαχειριστική περίοδο 01/01/08- 31/12/08 και β)/2014 Σημειώματος

Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/13 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ.

α)/2014 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/06-31/12/06 β)/2014 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/07- 31/12/07 γ)/2014 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/08- 31/12/08 και δ)/2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/13 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της "....." με Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ./2014 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 28 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 604.090,44€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/06-31/12/06 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 και 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1.12§1. 18§§2, 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 §§ 1,2 και 4 του ν. 2523/97. Ο προσδιορισμός αυτός του προστίμου έγινε διότι από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε σαράντα ένα (41) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 302.045,22€.

Β. Με την υπ' αριθ./2014 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 28 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 113.127.60€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/07-31/12/07 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 και 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 §§ 1.2 και 4 του ν. 2523/97. Ο προσδιορισμός αυτός του προστίμου έγινε διότι από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε πέντε (5) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 56.563,80€.

Γ. Με την υπ αριθ./2014 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 28 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.209,60 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/08-31/12/08 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§ 8, 10 και 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5, 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 §§ 1,2 και 4 του ν. 2523'97. Ο προσδιορισμός αυτός του προστίμου έγινε διότι από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα:

α) είναι εκδότης, δύο (2) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ έκαστο μικρότερο των 880,00 € σε καθαρή αξία. συνολικής καθαρής αξίας 1.583,60€ και γ) είναι εκδότης, ενός (1) εικονικού ως προς την συναλλαγή φορολογικού στοιχείου, προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ καθαρής αξίας 1.449,606.

Δ. Το με αριθμ./2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/13, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., με βάση τις διαπιστωθείσες παρατυπίες που περιγράφονται δε σε αυτό, εκδοθήκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις.

Από τον έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής στην επιχείρηση "....." με ΑΦΜ και έδρα στον, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση στις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 εξέδωσε πλήθος πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα, από το ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, γιατί είναι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν από την ως άνω επιχείρηση φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα στις χρήσεις 2006 και 2007 η προσφεύγουσα έλαβε *σαράντα* έξι (46) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 358.609,026.

Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, για τις χρήσεις 2006 και 2007, είναι η λήψη από την προσφεύγουσα και η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της εικονικών φορολογικών στοιχείων, ωστόσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§11 του ν. 2523/97 καταλογίστηκε παράβαση μόνο για την λήψη των εικονικών στοιχείων.

Επίσης από τον έλεγχο που έκανε το ΣΔΟΕ στη ατομική επιχείρηση της "....." με ΑΦΜ και έδρα στην, διαπίστωσε ότι η ανωτέρω υπήρξε πελάτης τόσο της "....." όσο και της προσφεύγουσας. Από τον έλεγχο κατασχέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ανωτέρω επιχειρήσεις. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, που έκανε το ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα την χρήση 2008 εξέδωσε προς την επιχείρηση "....." τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.033,206.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Προσωρινών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου και του σημειώματος που εκδόθηκε βάσει του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων δεν αναγράφεται αν προσβάλλονται αυτές με προσφυγή ενώπιον των Δικαστηρίων ή με ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/13.
- 2) Στις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου και στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα γίνεται αναφορά ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις του Π.Δ. 186/92 και του ν.4174/13. Η παράλληλη εφαρμογή διατάξεων, εκ του νόμου αποκλείεται, αφού ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διεξαχθεί επί συγκεκριμένου, σαφώς ορισμένου και όχι πιθανολογούμενου νομοθετικού πλαισίου, συνιστά δε αναμφιβόλως νομική πλημμέλεια του διενεργηθέντος ελέγχου (πρβλ, ΣΤΕ 8 1649/2005) και εντεύθεν των επί τη βάση αυτού εκδοθεισών προσβαλλόμενων πράξεων.
- 3) Δεν τηρήθηκε νομίμως η διαδικασία ελέγχου, και ειδικότερα το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, όπως αυτό θεμελιώνεται από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος, διότι ουδέποτε επεδόθη το σημείωμα της παρ. 7 του άρθρ. 36 ΚΒΣ του Π.Δ 186/92.
- 4) Τα συμπεράσματα του ελέγχου βασίστηκαν στον έλεγχο που έγινε σε άλλη επιχείρηση, ήτοι στην εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων «.....».
- 5) Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους (χρήσεις) είχε υποπέσει, κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης αυτών, σε παραγραφή, αφού ουδεμία σχετική διάταξη περί ρητής παράτασης της παραγραφής των προαναφερομένων χρήσεων υφίσταται εν προκειμένω,
- 6) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, διότι, διαπιστώθηκαν δύο παραβάσεις - της λήψης εικονικού τιμολογίου και της καταχώρησης του ίδιου τιμολογίου - για κάθε διαχειριστική περίοδο και συνεπώς εσφαλμένως η φορολογική αρχή επέβαλε ενιαίο πρόστιμο και για τις δύο αυτές παραβάσεις.
- 7) Επί των ως άνω προσβαλλόμενων αποφάσεων προστίμου Κ.Β.Σ. εφαρμόστηκαν οι κυρωτικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ενώ αυτές εξεδόθησαν την, οι οποίες είναι δυσμενέστερες από την νεότερη ευμενέστερη κυρωτική διάταξη που ισχύει ήδη με τον Ν.4174/2013 από 01-01-2014 και ως εκ τούτου δεν πρέπει να τύχουν εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση.
- 8) Όσον αφορά δε τις συναλλαγές (πωλήσεις) του έτους 2008, αυτές έχουν πραγματοποιηθεί κανονικά, αφού τα εμπορεύματα που περιγράφονταν στα τρία εκδοθέντα εικονικά τιμολόγια παραγγέλθηκαν και παραδόθηκαν. Ο εν προκειμένω φορολογικός έλεγχος καταλογίζει τα πρόστιμα, χωρίς να έχει διαπιστώσει τις αποδιδόμενες σε βάρος της προσφεύγουσας παραβάσεις και χωρίς να έχει τεκμηριώσει αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28. του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63: -Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης,"

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι:

1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης.

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου.

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

6

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή.

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επειδή η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή δεν προσβάλλονται πάρα δε «πώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: α... β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοση της (Ε. Σπηλιωτόπουλος. 2010: -Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου·, τ. 2**.σελ. 109).

Επειδή σε κάθε περίπτωση το υπ' αριθμ. πρωτ./2014 Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, που εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2006-31/12/2006, 1/1/2007-31/12/2007 και 1/1/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά έχει ενημερωτικό χαρακτήρα, κατά συνέπεια δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή δεν αναφέρεται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών αλλά κατά Σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, και κατά Προσωρινών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2006-31/12/2006, 1/1/2007-31/12/2007 και 1/1/2008-31/12/2008. 01 οποίες είναι συνημμένες στο ανωτέρω Σημείωμα.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν ασκήθηκε κατά εκτελεστών τίτλων - πράξεων των φορολογικών αρχών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

7

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./2014 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης " ". Α.Φ.Μ.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α. α

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 κοινοποίηση 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)

β