



**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

06/02/2014

Αριθμός απόφασης:

198

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «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<sup>α</sup> 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. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

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 αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542 ).

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

5. Την με αριθ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ και την με αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - Αρθ. 6 & 9 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από ..... Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου ΦΠΑ Άρθρου 50 Ν.2859/2000 και από ..... Έκθεση Ελέγχου Άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. .... και την υπ' αριθ. .... Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ.
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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση:

- της υπ' αριθ. .... Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική χρήση 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ΦΠΑ συνολικού ποσού €7.600,00, πλέον €9.120,00 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) και
- της υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού €22.800,00 για τη διαχειριστική περίοδο 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 €40.000,00 που έλαβε η προσφεύγουσα από .....

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 §2 του Ν.4174 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου ΦΠΑ 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 στο ΦΕΚ), ενώ η παράβαση της προσφεύγουσας έλαβε χώρα το 2008.

Επειδή όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 21 §2 του Π.Δ.16/1989, που επικαλείται η προσφεύγουσα, αναγράφονται στην από ..... Έκθεση προσωρινού ελέγχου

ΦΠΑ άρθρου 50 Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. .... και επειδή η εν λόγω έκθεση βασίζεται στην υπ' αριθ. .... Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, για τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο ....., στην οποία περιγράφονται αναλυτικά οι διαδικασίες, τα ευρήματα και το πόρισμα του ελέγχου, από τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε ένα μερικώς εικονικό τιμολόγιο από ..... το 2008. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η από ..... Έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... είναι αόριστη είναι αβάσιμος.

Επειδή στην από ..... Έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ άρθρου 50 Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. .... 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 παραβιάστηκαν, 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.

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 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 το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/92 και Ν.2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων. Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη απόφαση 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτός κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί». Εξάλλου, το πρόστιμο του ΦΠΑ που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα είναι ανάλογο (το τριπλάσιο) της αξίας του ΦΠΑ του μερικώς εικονικού τιμολογίου (ήτοι €7.600,00) που έλαβε από ..... Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας είναι αβάσιμος.

Επειδή στην ..... Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, για τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο ..... περιγράφονται αναλυτικά οι διαδικασίες και το πόρισμα του ελέγχου, με το οποίο αποδεικνύεται πως υπάλληλος του ..... πραγματοποίησε στις ..... ανάληψη μεγάλου χρηματικού ποσού με έκδοση επιταγής από κατάσταση ..... και μετά από λίγη ώρα πραγματοποίησε κατάθεση ποσού €47.600,00 φερόμενος ως καταθέτης για λογισμό της προσφεύγουσας – πελάτη του ..... Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αόριστης έκθεσης ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 16 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, που κυρώθηκε με το Ν.2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45), ορίζεται ότι: «*Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου*». Συνεπώς, επειδή στην υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 δεν αναγράφεται η ημερομηνία έκδοσής της, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω πράξη στερείται ημερομηνίας και άρα, η συγκεκριμένη πράξη καθίσταται άκυρη, πρέπει να γίνει δεκτός.

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 της Δ.Ο.Υ. .... επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Να γίνει **μερικώς δεκτή η υπ' αριθ. .... ενδικοφανής προσφυγή** της «.....», ήτοι:

Α) Η ενδικοφανής προσφυγή **απορρίπτεται** ως προς την υπ' αριθ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ και

Β) Η ενδικοφανής προσφυγή γίνεται **δεκτή** ως προς την υπ' αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου, η οποία είναι άκυρη λόγω νομικής πλημμέλειας, η οποία έγκειται στην έλλειψη ημερομηνίας.

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

**A) Ως προς την υπ' αριθ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ**

|                                        |                   |
|----------------------------------------|-------------------|
| Ποσό διαφοράς φόρου (€40.000,00 x 19%) | €7.600,00         |
| Προσαύξηση λόγω ανακρίβειας (120%)     | €9.120,00         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>                   | <b>€16.720,00</b> |

**B) Ως προς την υπ' αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου**

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| Πρόστιμο του Άρθρ.6 του Ν.2523/97 | Μηδέν |
|-----------------------------------|-------|

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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).