



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

28-4-2016

Αριθμός απόφασης:

1606

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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του , που εδρεύει κατά της υπ'αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ'αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 30-11-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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'αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ύψους€ λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 και 12 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της πα.4 του άρθρου 19 ν. 2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3,4 και 5 του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015.

Το παραπάνω πρόστιμο επιβλήθηκε κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της με αρ.εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν στοιχεία που περιήλθαν στην αρμόδια φορολογική αρχή από προηγούμενο έλεγχο που διενεργήθηκε σε συνέχεια της με αρ. καταγγελίας περί εικονικών συναλλαγών του ελεγχόμενου καθώς και στοιχείων που προέκυψαν κατόπιν επανάληψης διαδικασίας βάσει της υπ'αριθμ. Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001, έλαβε από την επιχείρηση τρία (3) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας δρχ. ή€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας ή€ τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς το ύψος της αξίας χωρίς όμως να είναι ο δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο του πορίσματος ελέγχου σε τι συνίσταται η εικονικότητα των τιμολογίων από τη στιγμή που αποδεδειγμένα τα αναφερόμενα εκτελέστηκαν καλώς σύμφωνα με τις βεβαιώσεις των αρμοδίων αρχών.

2. Δεν προκύπτει ότι τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. είναι εικονικά καθόσον ακολουθήθηκε όλη η νόμιμη και τυπική διαδικασία και υπογράφηκαν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά που καθιστούν τόσο όλη τη διαδικασία διαφανή όσο και την έκδοση και λήψη των τιμολογίων από μέρους του νομότυπη και αληθινή.

3. Δεν προκύπτει ότι τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. είναι έστω μερικώς εικονικά χωρίς μάλιστα να γίνεται προσδιορισμός και καθορισμός του εικονικού στοιχείου από το πραγματικό, ενώ σε καμία περίπτωση δε δύναται να την εντοπίσει ούτε ο έλεγχος.

4. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της αιτιολογημένης απόφασης
5. Μη εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας
6. Αοριστία -πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης
7. Μη εφαρμογή της αρχής της επιείκειας
8. Μη λήψη υπόψη της κακής οικονομικής κατάστασής του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«4.Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της

οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Περαιτέρω από τις διατάξεις του άρθ. 5 του ν.2523/97 με τις οποίες θεσπίστηκε αντικειμενικός τρόπος επιβολής των προστίμων επί παραβάσεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) ή κακή οικονομική κατάσταση του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί εν προκειμένω η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα αρχή της επιείκειας.

Επειδή σύμφωνα με την από 30-11-2015 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 τρία (3) φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα με αρ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως, για τον καθαρισμό τριών διαφορετικών παραλιών με χρήση φορτωτή και αλιευτικού σκάφους και τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους, λαμβάνοντας υπόψη και τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των εν λόγω στοιχείων.

Ειδικότερα, όπως προκύπτει και από την 9-2-2007 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης των ανωτέρω επίμαχων τιμολογίων με αντικείμενο εργασιών, κατά την εκτέλεση των αναφερόμενων σε αυτά έργων με χρήση αλιευτικού σκάφους το όνομα του οποίου δεν αναγράφεται στα εκδοθέντα στοιχεία, δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την εκτέλεση των ως άνω έργων ούτε σκάφος για τη μεταφορά των εν χρήσει φορτωτών στις αναφερόμενες παραλίες ενώ δεν ανευρέθηκαν στοιχεία μίσθωσης σκάφους από τρίτη επιχείρηση κατά το διάστημα εκτέλεσης των υπό κρίση έργων. Η δαπάνη μεταφοράς των φορτωτών και στις τρεις περιπτώσεις καθαρισμού παραλιών, η πρόσβαση στις οποίες είναι δυνατή μόνο δια θαλάσσης με τη χρήση πλωτού μέσου καθόσον η οδική πρόσβαση σε αυτές είναι αδύνατη όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ανήλθε σε δρχ, δρχ. και δρχ. αντίστοιχα για κάθε έργο.

Επειδή από τις ως άνω συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, προκύπτει, κατ'έφαρμογή του άρθρου 19 ν. 2523/97, ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με αρ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως αφορούν εικονικές συναλλαγές καθόσον η εκτέλεση των αναφερομένων σε αυτά έργων δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιηθούν από τον εκδότη αυτών με το υφιστάμενο τεχνικό προσωπικό ενώ δεν ανευρέθησαν στοιχεία μίσθωσης αλιευτικού σκάφους προκειμένου να γίνει η μεταφορά των φορτωτών και κατ'επέκταση η εκτέλεση των υπό κρίση έργων. Κατά συνέπεια η προσκόμιση από τον προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια του έλεγχου έγγραφων βεβαιώσεων και εγκρίσεων αρμοδίων οργάνων περί καλής εκτέλεσης και παραλαβής των υπό κρίση έργων δεν μπορούν να αποτελέσουν επαρκή ανταποδεικτικά στοιχεία, ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την από 30-11-2015 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι, εκτός των ανωτέρω, ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 έλαβε οκτώ (8) Τ.Π.Υ. από την ως άνω επιχείρηση και συγκεκριμένα τα με αρ.Τ.Π.Υ. τα οποία αφορούσαν εκτέλεση έργων με χρήση φορτωτή, και τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς το ύψος της αξίας χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας καθόσον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, **βάσει των βεβαιώσεων του προσφεύγοντα αναφορικά με τις ώρες λειτουργίας του φορτωτή, η εκτέλεση των αναφερομένων σε αυτά έργων έγινε σε κοινές ημέρες ενώ το σύνολο των ωρών λειτουργίας του φορτωτή κάποιες ημέρες ανήλθε σε 48, 56 και 60 ώρες την ημέρα.**

Επειδή στο κεφάλαιο ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΚΑΙ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ της σχετικής έκθεσης ελέγχου αναφέρεται:

«...μπορεί για κάποιο έργο να χρησιμοποιήθηκε φορτωτής για ογδόντα ώρες για άλλο πενήντα ώρες κλπ, χωρίς αυτό να μπορεί με βεβαιότητα να συναχθεί απ'τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος δηλ. τις συμφωνημένες ώρες χρήσης του φορτωτή και τις βεβαιώσεις ωρών του δήμου.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2523/97 συνάγεται ότι η τελική διαπίστωση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων αξίας κρίνεται αυτοτελώς, ήτοι επί τη βάσει της αξίας κάθε στοιχείου ξεχωριστά και για κάθε συναλλαγή που αυτό αφορά, για τις οποίες επιβάλλεται για κάθε διαπιστωθείσα παράβαση περί έκδοσης ή λήψεως εικονικού φορολογικού στοιχείου αυτοτελές πρόστιμο για κάθε στοιχείο ξεχωριστά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/97.

Κατά συνέπεια η ως άνω διαπίστωση του ελέγχου δεν επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί πλήρως και επαρκώς η μερική εικονικότητα ως προς την αξία, το ύψος της οποίας δε μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς, **του συνόλου των ως άνω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων** και ο έλεγχος όφειλε να προσδιορίσει, μέσω επιπλέον ελεγκτικών επαληθεύσεων, για ποια εκ

των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων διαπιστώνεται η μερική εικονικότητα ως προς την αξία, δεδομένου ότι από την σχετική έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης του συνόλου των έργων τις ίδιες ημέρες με τη χρήση του ίδιου φορτωτή.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα κατά το μέρος που αφορά τις παραβάσεις, σε οκτώ (8) περιπτώσεις, λήψης μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία οι καταλογισθείσες παραβάσεις, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 64 ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με την επικύρωση της με αρ. προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου κατά το μέρος που αφορά την επιβολή προστίμου για τη λήψη των υπ'άριθμ.εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων και την ακύρωση αυτής ως νομικά πλημμελής κατά το μέρος που αφορά τη λήψη των υπ'άριθμ. φορολογικών στοιχείων μερικώς εικονικών ως προς την αξία.

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

.....

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).