



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

28/09/2015

Αριθμός απόφασης:

4051

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 πρωτοκόλλου/2015 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία « », με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στην , οδός, κατά της υπ' αριθ./2015 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 Υπόμνημα – Αντίκρουση επί της κλήσης σε ακρόαση .

6. Την υπ' αριθ./2015 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 της οποίας ζητείται η ακύρωση, ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η αποδιδόμενη παραβατική συμπεριφορά υπό το στοιχείο Α (5 τιμολόγια) από εικονικότητα ως προς την αξία της συναλλαγής σε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς και την από 09/04/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Το αριθ. πρωτ./2015 (ΔΕΔ/2015 πόρισμα της Δ.Ο.Υ./2015 επί των λόγων αναπομπής.
9. Την από/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία « », με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, 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./2015 προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ./2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 328.980,19 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 & αρθ. 4, 62 & 66 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 18 παρ.2 και 9, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 7 παρ.1, 12 παρ.1 και 14 και 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του άρθρου 40 του Ν.3220/2004 καθώς και των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ./2015 βάσει της από/2015 εκθέσεως ελέγχου ΚΒΣ, του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ./2015 και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

α) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε πέντε (5) πλαστά και Εικονικά Τιμολόγια στο σύνολό τους (ως προς την αξία της συναλλαγής), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» του, οικοδομικές & χωματουργικές εργασίες,, Α.Φ.Μ.», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ./2015 και συγκεκριμένα τα παρακάτω:

Α/Α	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΒΙΒΛΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Δρχ.	ΠΟΣΟ ΦΠΑ Δρχ.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ Δρχ.
1	/98	/98	/Η.Γ.Λ	8.700.000	1.566.000	10.266.000
2	/98	/98	/Η.Γ.Λ	16.500.000	2.970.000	19.470.000
3	/98	/98	/Η.Γ.Λ	8.650.000	1.557.000	10.207.000
4	/98	/98	/Η.Γ.Λ	6.300.000	1.134.000	7.434.000
5	/98	/98	/Η.Γ.Λ	5.200.000	936.000	6.136.000
		ΣΥΝΟΛΟ		45.350.000	8.163.000	53.513.000

και β) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) πλαστά και Εικονικά Τιμολόγια ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, οικοδομικές & χωματουργικές εργασίες,, Α.Φ.Μ.», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα τα παρακάτω:

Α/Α	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΤΑΧ/ΣΗΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΒΙΒΛΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Δρχ.	ΠΟΣΟ ΦΠΑ Δρχ.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ Δρχ.
1	/98	/98	/Η.Γ.Λ	14.600.000	2.628.000	17.228.000
3	/98	/98	/Η.Γ.Λ	6.800.000	1.224.000	8.024.000
4		ΣΥΝΟΛΟ		21.400.000	3.852.000	25.252.000

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ. προέβη σε επαναληπτική διαδικασία ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, συνεπεία της με αριθμό/2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, σε εφαρμογή της με αριθμό/2013 απόφασης του ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ (ΤΜΗΜΑ), με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό/2003 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (.....) και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με την ως άνω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/2015 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ του άρθρου 28 Ν.4174/2013, με βάση την από αρχική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Αττικής και εκδόθηκε ο με αριθμό/2015 απόφασης ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ., χρήσης 1998, της Δ.Ο.Υ.

Εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης του ως άνω σημειώματος και συγκεκριμένα την (αρ.πρωτ...../2015 Δ.Ο.Υ.), η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΜΝΗΜΑ-ΑΠΟΨΕΙΣ (αρθρ.28 παρ.1 εδ.γ' ν.4174/2013) σε απάντηση του ως άνω κοινοποιηθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. Επίσης προσκομίστηκαν δύο (2) ακόμη Υπομνήματα, τα με αρ. πρωτ/2015 και/2015 της Δ.Ο.Υ., με συμπληρωματικά στοιχεία σχετικά με την υπόθεσή.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αφού έλαβε υπόψη του, α) την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, β) τη σχετική έρευνα που διενήργησε ο ίδιος, γ) την ένορκη κατάθεση που έδωσε στο Σ.Δ.Ο.Ε ο φερόμενος εκδότης των επίδικων τιμολογίων του, δ) την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. για τον φερόμενο εκδότη των επίδικων τιμολογίων,, ε) τα προσκομισθέντα στοιχεία, τις εξηγήσεις και τις απόψεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, έκρινε για τη χρήση 1998 ότι:

1) Τα τιμολόγια που αφορούν την ανέγερση κτιρίου στη και συγκεκριμένα τα με αριθμό/98,/98, αφορούν σε εργασίες που έχουν πραγματοποιηθεί από άλλο πρόσωπο και ως εκ' τούτου αυτά είναι ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

2) Τα Τιμολόγια που αφορούν το εργοστάσιο και συγκεκριμένα τα με αριθμό/98,/98,/98,/98,/98 αφορούν σε εργασίες που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, και παρελήφθησαν από την ελεγχόμενη με σκοπό τη μείωση των φορολογητέων κερδών της και την αύξηση του ΦΠΑ των εισροών της, ήτοι μείωση του

καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και ζημία σε βάρος του Δημοσίου, και ως εκ' τούτου αυτά είναι **ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους (ως προς την αξία της συναλλαγής)**.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό/2015 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ή άλλως, να μεταρρυθμιστεί η αποδιδόμενη παραβατική συμπεριφορά υπό το στοιχείο Α (5 τιμολόγια) από εικονικότητα ως προς την αξία της συναλλαγής σε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η υπό κρίση πράξη αφορά τη χρήση 1998 και σύμφωνα επομένως με την διάταξη του άρθ.84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμων για τη χρήση 1998 έχει παραγραφεί, καθώς η αρχική πράξη επιδόθηκε την

2. ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ- ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

3. ΕΚΔΟΣΗ ΑΜΕΤΑΚΛΗΤΗΣ ΑΘΩΩΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ, Η ΟΠΟΙΑ ΔΕΧΕΤΑΙ ΠΑΝΗΓΥΡΙΚΑ ΟΤΙ ΟΙ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΕΙΧΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙ

4. ΑΛΗΘΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ο έλεγχος, διαχωρίζει τα υπό κρίση τιμολόγια εντάσσοντάς τα σε δύο κατηγορίες:

A) στην πρώτη κατηγορία εντάσσει τα τιμολόγια που αφορούν στις εργασίες που εκτελέστηκαν στο κτιριακό συγκρότημα της, και

B) στη δεύτερη κατηγορία εντάσσει τα τιμολόγια που αφορούν στις εργασίες που εκτελέστηκαν στο εργοστάσιο του

Ο διαχωρισμός όμως αυτός σε ό, τι αφορά στην πραγματοποίηση των συναλλαγών είναι παντελώς αυθαίρετος, καθώς ο έλεγχος ομολογεί και για τις δύο εγκαταστάσεις ότι οι εργασίες έχουν πλήρως εκτελεστεί. Ειδικότερα σε ό, τι αφορά στο κτίριο της συμπεραίνει ότι «*συντρέχουν οι προϋποθέσεις οι εργασίες να έχουν πράγματι εκτελεστεί*» καθώς και για το εργοστάσιο του διαπιστώνει ότι «*υφίστανται οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης που περιλαμβάνουν χώρο εργοστασίου, δεξαμενές υπόγειες και υπέργειες καθώς και κανάλια που συνδέονται μεταξύ τους*».

Επομένως, η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των υπό κρίση στοιχείων μόνο για τις εργασίες που εκτελέστηκαν στον παρίσταται παντελώς αυθαίρετη και ανατιμολογήτη εφόσον τα έργα που εκτελέστηκαν είχαν υπαχθεί αμφότερα στις διατάξεις του άρθρου 23^α του ν. 1892/1990 περί ενίσχυσης επιλεγμένων επιχειρήσεων για τη βελτίωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας, ενώ οι εργασίες που πραγματοποιούνταν πιστοποιούνταν με ειδικούς ελέγχους και επιπλέον τα αντίστοιχα παραστατικά που εκδίδονταν για τις πραγματοποιηθείσες εργασίες, έφεραν σφραγίδα θεώρησης από την Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας, γεγονός το οποίο συνομολογεί και η αντίδικος φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Ανακόλουθα καταλήγει στο συμπέρασμα υπό τον τίτλο «Πόρισμα ελέγχου», ότι «τα τιμολόγια που αφορούν στο εργοστάσιο του και συγκεκριμένα τα με αριθμό/98,/98,/98,/98,/98, αφορούν σε εργασίες που δεν έχουν πραγματοποιηθεί», ενώ κατά τη διενέργεια της αυτοψίας διαπιστώνει ότι υφίστανται οι εγκαταστάσεις για την κατασκευή των οποίων είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./97 άδεια οικοδομής, ταυτόχρονα υποπίπτει σε αντίφαση μη αποδεχόμενος ότι εκτελέστηκαν οι απαραίτητες εργασίες για την τοποθέτηση του ως άνω μηχανολογικού εξοπλισμού.

5. Επιπλέον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκομίστηκαν νέα στοιχεία προς απόδειξη των

ως άνω ισχυρισμών της ότι οι εργασίες που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια ήταν οι μοναδικές του είδους που παρασχέθηκαν. Ειδικότερα, προσκομίστηκαν και επικαλέστηκε τα συνολικά φορολογικά στοιχεία του λογαριασμού για τη χρήση 1998, όπου έχουν καταχωρηθεί οι ακινητοποιήσεις παγίων του

6. Τέλος η προσφεύγουσα αναφέρει στο κεφάλαιο με τίτλο "**ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**" ότι:

"Στις καταθέσαμε ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ την με αρ. πρωτ./2015 δήλωση περί υπαγωγής στη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπ. γγ. ν.4174/2013 άλλως στην υποπ. ββ της ίδιας διάταξης, προσκομίζοντας συμπληρωματικά στοιχεία με αρ. πρωτ./2015. Τέλος, κατόπιν της με αρ. πρωτ./2015 'Προσκλήσεως' προσκομίσαμε καρτέλες αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών 62,63,64,65,66 των χρήσεων 1998 και 1999, οι οποίες έλαβαν αρ. πρωτ./2015.

Η φορολογική αρχή αποδέχτηκε την ανωτέρω δήλωσή μας περί υπαγωγής στις ευμενέστερες διατάξεις του ν. 4174/2013 και εξέδωσε την υπ' αριθμ./2015 πράξη περιορισμού του προστίμου Κ.Β.Σ. με την οποία επιβλήθηκαν πρόστιμα ίσα με ποσοστό 15% της αξίας του κάθε στοιχείου, επειδή έγινε δεκτό ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος της οικείας διαχειριστικής χρήσης. Την πράξη αυτή αποδεχτήκαμε και καταβάλαμε ποσοστό 40% του επιβληθέντος προστίμου, προκειμένου να αποφύγουμε την λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης με βάση τα προσδιορισθέντα με την προσβαλλόμενη πρόστιμα (ύψους 328.980,19 ευρώ), που θα συνεπαγόταν καταστροφικές συνέπειες για τη λειτουργία της εταιρίας μας. Ουδόλως όμως αποδεχτήκαμε την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι το χαρακτηρισμό των επίμαχων στοιχείων"

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του Κεφ.Δ της ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: " Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης."

Επειδή, εκτός των άλλων στις απόψεις που διατύπωσε για την υπό κρίση υπόθεση η Δ.Ο.Υ σύμφωνα με την από έκθεση απόψεων του άρθρου 63 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της, προς αντίκρουση του 5^{ου} ως άνω ισχυρισμού της προσφεύγουσας και την προσκόμιση με την ενδικοφανή νέων στοιχείων, αναφέρεται ότι : "σχετικά με την παράγραφο 5 περ. ν και την προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων του λογ/μού αρμόδια να αποφανθεί είναι η Δ/ση Επίλυσης Διαφορών . Τα αναφερόμενα από την αντίδικο επιχείρηση δεν καθιστούν άνευ άλλου λόγου αναπόδεικτη την πραγματική βάση της υπό κρίσης σας απόφαση και ακυρωτέα γι αυτόν ακριβώς το λόγο.

Επίσης στο σώμα της ως άνω από έκθεσης απόψεων δεν γινόταν καμία αναφορά περί υπαγωγής της υπόθεσης στις ευμενέστερες διατάξεις του ν. 4174/2013 και την αποδοχή από την προσφεύγουσα της υπ' αριθμ. /2015 πράξης περιορισμού του προστίμου Κ.Β.Σ σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές.

Επειδή τα νέα στοιχεία τα οποία προσκομίστηκαν στην Δ.Ο.Υ και διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. /2015 (ΔΕΔ /2015) διαβιβαστικό έγγραφο, τα οποία αφορούν φωτοτυπίες των τιμολογίων που αναφέρονται και έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό «.....», για τη χρήση 1998 & 1999, καθώς και φωτοτυπίες του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού «.....» χρήσεων 1998 & 1999 δεν τα είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της , η υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ /2015 διαβιβαστικό, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα νέων στοιχείων και αν από αυτά προκύψει θέμα επαναπροσδιορισμού κάποιων προσβαλλόμενων πράξεων να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα εντός προθεσμίας **δέκα (10)** εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του Κεφ.Δ της ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επίσης ζητήθηκε από τη Δ.Ο.Υ μας γνωστοποιήσει αν έχει γίνει αποδοχή των πράξεων σύμφωνα με τις ευμενέστερες διατάξεις του ν. 4174/2013 όπως αναφέρεται από την προσφεύγουσα στις υποβληθείσες ενδικοφανής προσφυγές και να μας αποστείλει τις προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τα σχετικά πρακτικά αποδοχής.

Επειδή σύμφωνα με το από και με αρ. πρωτ. /2015 (ΔΕΔ /2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ , έγινε επεξεργασία των ως άνω νέων στοιχείων και διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Α) Τα έξη (6) ληφθέντα τιμολόγια από τον εκδότη των τιμολογίων «.....» -ΑΦΜ. που αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω αφορούν

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ που εκδόθηκαν για εκτέλεση οικοδομικών εργασιών

(Μπετά , χρώματα , στεγανοποίηση και διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου).

Β) Η αξία των συναλλαγών αναφέρεται σε παροχή υπηρεσιών άνευ υλικών (εργασία Φατούρα).

Γ) Τα τιμολόγια των υλικών που προσκομίστηκαν καθώς και τα ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών είναι τα μοναδικά για τις συγκεκριμένες οικοδομικές εργασίες και καταχωρήθηκαν στο λογ. «.....», για τις χρήσεις 1998 και 1999.

Ε) Η αξία των τιμολογίων των υλικών που προσκομίστηκαν δεν είναι σε τέτοιο ύψος ώστε να δικαιολογείται αξία συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας άνευ υλικών (Φατούρα) στο ύψος των εκδοθέντων τιμολογίων δεδομένου και της σχέσης που πρέπει να υπάρχει μεταξύ των υλικών και της παρεχόμενης εργασίας βάσει ανάλογων έργων και τεχνικών προδιαγραφών.

Δηλαδή υπάρχει δυσαναλογία μεταξύ της αξίας των τιμολογίων αγοράς υλικών και της αξίας (παροχή υπηρεσιών) των επίδικων τιμολογίων, τα οποία αναφέρονται σε εργασίες που έχουν πραγματοποιηθεί, πιθανόν από άλλο πρόσωπο και όχι από τον φερόμενο εκδότη αυτών , αλλά δεν είναι εφικτό να υπολογισθεί η πραγματική αξία των εργασιών αυτών.

ΣΤ) Η προσφεύγουσα εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., αποδέχθηκε τα πρόστιμα που της επιβλήθηκαν με τις με αριθμό /2015 και /2015 Αποφάσεις

Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. με διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) σύμφωνα με τις ευνοϊκές διατάξεις του ν.4174/2013 και οι οποίες επισυνάπτονται.

Συγκεκριμένα, εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ.:

Α) Η με αριθμό/2015 ΠΡΑΞΗ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, για τη χρήση 1998, συνολικής αξίας 29.383,72€ την οποία υπέγραψε και αποδέχθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση, ενώ στη συνέχεια την κατέβαλε το 40% του ποσού αυτού, ήτοι ποσό 12.035,57€ μέσω της

Β) Η με αριθμό/2015 ΠΡΑΞΗ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, για τη χρήση 1999, συνολικής αξίας 36.016,15€ την οποία υπέγραψε και αποδέχθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση, ενώ στη συνέχεια την κατέβαλε το 40% του ποσού αυτού, ήτοι ποσό 14.752,22€ μέσω της

Κατά συνέπεια οι παραπάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου κατέστησαν οριστικές.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα παραπάνω και κυρίως το γεγονός ότι ναι μεν προσκομίσθηκαν οικοδομικά υλικά για τις αναγραφόμενες στα ληφθέντα τιμολόγια οικοδομικές εργασίες πλην όμως αυτά δεν δικαιολογούν την παροχή υπηρεσιών στην αξία των εκδοθέντων τιμολογίων.

Καταλήγει στο συμπέρασμα

ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εργασίες **οπωσδήποτε από άλλο πρόσωπο** και σε αξίες μικρότερες των αξιών που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια **τα οποία κρίνονται μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία.»**

Επειδή η προσφεύγουσα επί της με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ /2015 κλήσης σε ακρόαση από την υπηρεσία μας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 § 2, 3 ΠΟΛ 1002/31-12-2013 της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την υποβολή γραπτού υπομνήματος επί των νέων στοιχείων που επικαλέστηκε, καθώς και επί του υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 Απαντητικού εγγράφου – Απόψεων της Δ.Ο.Υ., προσκόμισε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ /2015 Υπόμνημα – Αντίκρουση .

Με το ως Υπόμνημα μεταξύ άλλων η προσφεύγουσα προβάλλει και ισχυρίζεται τα κάτωθι:

1) Μεταρρύθμιση χαρακτηρισμού της παράβασης από εικονικότητα ως προς την αξία της συναλλαγής σε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη – Ομολογία του ελέγχου περί πραγματοποίησης των επίμαχων εργασιών.

Ο έλεγχος μετέβαλε το αρχικό αυθαίρετο και αναιτιολόγητο συμπέρασμά του περί μη πραγματοποίησης των εργασιών που περιγράφονται στα επίμαχα στοιχεία και αποδέχεται ρητά την πραγματοποίηση των εργασιών αυτών, ανάγει δε την εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων στοιχείων («οπωσδήποτε από άλλο πρόσωπο»).

Το αυτό είχε κρίνει και για τα τιμολόγια του ίδιου εκδότη στο έργο που πραγματοποιήθηκε στη Άλλωστε, θα ήταν παράδοξο να ήταν διαφορετική η κρίση των τιμολογίων για τον ίδιο εκδότη.

2) Τα υπό κρίση στοιχεία χαρακτηρίζονται αναπόδεικτα και παντελώς αόριστα ως μερικώς εικονικά

3) Αόριστος και αβάσιμος ο συσχετισμός αξίας υλικών- αξίας παρεχόμενης υπηρεσίας.

Το συμπέρασμα του ελέγχου είναι παντελώς αυθαίρετο για τους λόγους οι οποίοι αναλύονται στην με ημερομηνία προσκομισθείσα έκθεση-γνωμοδότηση του Μελετητή

Μηχανικού και το πόρισμα αυτής σύμφωνα με το οποίο, η συμφωνηθείσα εργολαβική αμοιβή σε τέτοιες εργασίες ορίζεται απολογιστικά, αφού προηγουμένως ολοκληρωθεί και ελεγχθεί η παρεχόμενη υπηρεσία.

Επομένως, δεν υφίσταται αναλογία και σχέση μεταξύ της αξίας των τιμολογίων αγοράς υλικών και της αξίας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών στις συγκεκριμένες εργασίες που έχουν πραγματοποιηθεί στο εργοστάσιο παραγωγής λιπαντικών στον Ασπρόπυργο

4)) Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές της εταιρίας- τεκμήριο καλής πίστης .

Για όλες τις συναλλαγές αποδεικνύετε ότι **καλοπίστως** αγνοούσε την εν λόγω εικονικότητα, καθώς εκ των προσαγομένων με επίκληση εγγράφων, συνάγεται πανηγυρικά ότι οι υπό κρίση συναλλαγές με την επιχείρηση του κ. ήταν πραγματικές και ότι για τις συναλλαγές αυτές λήφθηκαν καλότερα τα επίδικα τιμολόγια του.

5) Σχετικά με τις υπ' αριθμ./2015 και/2015 πράξεις περιορισμού προστίμου.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της δήλωσης της προσφεύγουσας . Η πληρωμή δε του προστίμου, όπως αυτό περιορίστηκε με τις πράξεις αυτές έγινε προκειμένου να αποφύγει η προσφεύγουσα τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης εναντίον της και ουδόλως συνιστά αποδοχή της αποδιδόμενης παραβατικής συμπεριφοράς. Άλλωστε και η ίδια η φορολογική αρχή μεταβάλλει την ουσιαστική της κρίση σχετικά με την αποδιδόμενη παραβατική συμπεριφορά.

Επομένως, ανεξάρτητα από τον τρόπο υπολογισμού των προστίμων σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στη διάταξη της παραγράφου 48 του άρθρου 66 ν. 4174/2013, η ουσιαστική κρίση της φορολογικής αρχής ως προς τον χαρακτηρισμό των υπό κρίση τιμολογίων θα πρέπει να μεταβληθεί από εικονικότητα ως προς την αξία της συναλλαγής, τουλάχιστον σε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία λήφθηκαν καλότερα και σε ουδεμία παράβαση έχει υποπέσει.

Επειδή , σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο Δ υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 23 του Κεφαλαίου Α του Ν.4254/2014) ορίζεται ότι «.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται **σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής** , ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. **Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγουμένου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.** Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. **Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.** Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, **αμφισβητήσει την νομιμότητα της**

αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της **Πολ 1140/2014 ορίζεται ότι** « Με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες ο υπολογισμός του προστίμου έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Για τις παραβάσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 εφόσον ο φορολογούμενος:

α) υποβάλει δήλωση προς τον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, με την οποία **αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην πράξη αυτή** και

β) καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, **τουλάχιστον ποσοστό 40%** της συνολικής οφειλής. Το υπολειπόμενο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα με εμπρόθεσμη δήλωση που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2015 ζήτησε την υπαγωγή της στις διατάξεις του Ν. 4174 /2013 (ΦΕΚ170 Α'/26-07-2013) περί επιβολής επιεικέστερου προστίμου σε σχέση με την υπ' αριθμό/2015 οριστική πράξη - απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ με την οποία επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/97 για λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων.

Επειδή η με αριθμό 32/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (τμήμα Β') σε συνεδρίαση την 27-01-2014, στην οποία αναφέρεται : «... προκειμένου για υποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' του άρθρου 66 παρ. 4 Κ.Φ.Δ μετά την έκδοση της απόφασης επιβολής επιεικέστερου προστίμου λόγω αιτήματος του υπόχρεου προς υπαγωγή του στο άρθρο 55 παρ.2 Κ.Φ.Δ, κωλύεται αυτός να προβεί σε περαιτέρω, μερική ή συνολική, αμφισβήτηση της επιεικέστερης πράξης στο πλαίσιο συμβιβασμού, εκτός αν η πράξη αυτή εκδόθηκε ή εκδίδεται από 1/8/2013 και εντεύθεν, οπότε δύναται αυτός να ασκήσει αφενός μεν ενδικοφανή προσφυγή, κατά τα άρθρα 70Β' του ν. 2238/1994 (ενδεχομένως και 63 Κ.Φ.Δ), χωρίς όμως δυνατότητα αμφισβήτησης του ύψους του επιεικέστερου προστίμου, αφετέρου δε δικαστική προσφυγή κατά της αποφάσεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής».

Επειδή είναι προφανές ότι η ως άνω γνωμοδότηση αναφέρεται στις διατάξεις των περιπτ. α' & β' του άρθρου 66 παρ. 4 και ακολούθως παρ. 32 του ν. 4174/2013 όπως αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 50 του ν. 4223/2013 και όχι στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 48 του Ν.4174/2013 όπως προστέθηκε με την παράγραφο Δ υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 23 του Κεφαλαίου Α του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/17-04-2014) βάσει των οποίων έγινε η αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης από την προσφεύγουσα .

Επειδή, μεταξύ του Προϊσταμένου της Αρχής που εξέδωσε την πράξη και του προσφεύγοντος επετεύχθη διοικητικός συμβιβασμός στις με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς, σύμφωνα με το άρθρο 66 παράγραφος 48 Ν.4174/2013 όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο Δ υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 23 του Κεφαλαίου Α του

N.4254/2014), καταβάλλοντας εκδόθηκε η με αριθμό/2015 ΠΡΑΞΗ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, για τη χρήση 1998, συνολικής αξίας 29.383,72€ και στη συνέχεια την κατέβαλε το 40% του ποσού αυτού, ήτοι ποσό 12.035,57€ μέσω της το 40%

Επομένως παρόλο που ο έλεγχος με τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα άλλαξε την κρίση του για τα Τιμολόγια που αφορούν το εργοστάσιο, από ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους σε μερικώς εικονικά οπωσδήποτε από άλλο πρόσωπο χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, λόγω του ότι η προσφεύγουσα υπογράφοντας την υπ. αρ./2015 πράξη Διοικητικής επίλυσης Προστίμου ΚΒΣ για την προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής προστίμου και με την καταβολή του 40% του ύψους αυτού , **ανεπιφύλακτα αποδέχτηκε το σύνολο των παραβάσεων** όπως ορίζουν οι ως άνω διατάξεις, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία « », με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στην , οδός, κατά της υπ' αριθ./2015 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α 1
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).