



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

04/08/2014

Αριθμός απόφασης:

2387

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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».

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 **06.06.2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης *ΑΦΜ*, με έδρα *ΘΕΣ/ΝΙΚΗ* κατά των υπ' αριθ. και προσβαλλόμενων Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003 – 31/12/2003 και 01/01/2004 – 31/12/2004 - των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β και 19 παρ. 1, 2 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθ. και προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003 – 31/12/2003 και 01/01/2004 – 31/12/2004 - των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β και 19 παρ. 1, 2 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 04/08/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **06.06.2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης *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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθ., προσαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμα ύψους 100.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 και ύψους 100.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β και 19 παρ. 1, 2 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4γ του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), οι οποίες επιδόθηκαν στις 10-03-2014.

Εν συνεχεία και σύμφωνα με την από αίτηση των εταίρων ζητήθηκε επαναπροσδιορισμός των προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 66 του ν. 4174/13 περί υπαγωγής των παραβάσεων στο ευνοϊκότερο νομοθετικό καθεστώς που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα επαναπροσδιορίστηκαν τα ανωτέρω πρόστιμα ως εξής: για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 το ύψος του προστίμου ανέρχεται σε 25.000,00 € (100.000,00*25%) και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 το ύψος του προστίμου ανέρχεται σε 25.000,00 € (100.000,00*25%).

Η παράβαση αφορά : για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 την αποδοχή-λήψη και καταχώρηση δύο (2) **ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), με απροσδιόριστη την μερικώς εικονική αξία τους**, των υπ' αρ. καθαρής αξίας 80.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.400,00 € και υπ' αρ. καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον ΦΠΑ 3.600,00 €, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00 € πλέον ΦΠΑ 18.000,00 €, εκδόσεως και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 την αποδοχή-λήψη τριών (3) **ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), με απροσδιόριστη την μερικώς εικονική αξία τους**, των υπ' αρ. καθαρής αξίας 8.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.440,00 € του υπ' αρ. καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον ΦΠΑ 2.160,00 € και του υπ' αρ. καθαρής αξίας 80.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.400,00 € ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00 € πλέον ΦΠΑ 18.000,00 €, εκδόσεως

Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε της ως άνω ενδικοφανή προσφυγή κάνοντας χρήση των διατάξεων της ΠΟΛ.1086/26.3.2014 σύμφωνα με την οποία κοινοποιείται η υπ' αριθ. 32/2014 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ -η οποία και έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων- σχετικά με τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής κατά της πράξης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α', β' και γ' της παρ. 4 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ) μετά την αίτηση – ανέκκλητη δήλωση για υπαγωγή του υπόχρεου στο νεότερο και ευνοϊκότερο νομοθετικό καθεστώς που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και ολική διαγραφή των προστίμων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παράβαση ουσιώδους τύπου: Αναρμόδια η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ προς έκδοση καταλογιστικής πράξης.
- Μη απόδειξη εικονικότητας συναλλαγών (δεν έλαβε εικονικό τιμολόγιο, κατέβαλε τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά από το ταμείο της, μη συγκεκριμενοποίηση από τον έλεγχο της αξίας της εικονικότητας, επίκληση της ΠΟΛ1083/1995 περί καθορισμού από τον έλεγχο του κόστους έκαστης διαφήμισης και χαρακτηρισμό του υπερβαίνοντος κόστους ως δωρεά.

Α. Επί του αιτήματος ακύρωσης και ολικής διαγραφής των προστίμων:

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ.1086/26.3.2014 :«α) Για τις υποθέσεις των περ. α΄ και β΄ του άρθρου 66 παρ. 4 και ακολούθως παρ. 32 του ΚΦΔ, όπως αναριθμήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287/Α΄/31.12.2013), μετά την υποβολή αίτησης για την υπαγωγή στο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013 και την έκδοση πράξης επιβολής ευνοϊκότερου προστίμου και εφόσον αυτή έχει εκδοθεί από την 1.8.2013 και μετά, ο υπόχρεος δύνатаι να αμφισβητήσει την ως άνω εκδοθείσα επιεικέστερη πράξη με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά τις διατάξεις του άρθρου 70B του Ν.2238/1994 (αν η πράξη εκδόθηκε από 1.8.2013 μέχρι και 31.12.2013) ή και πιθανώς κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013. Η τυχόν δε ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να στρέφεται μόνο κατά νομικών και ουσιαστικών πλημμελειών της εκδοθείσας πράξης επιβολής προστίμου και όχι κατά του ύψους το προστίμου. Ακολούθως βέβαια, ο υπόχρεος μπορεί να καταθέσει και προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ) κατά αποφάσεως της ΔΕΔ που θα εκδοθεί επί τυχόν ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής.»

Εν προκειμένω σύμφωνα με τα παραπάνω η προσφεύγουσα δύναται να ασκήσει ακωλύτως ενδικοφανή προσφυγή προς αμφισβήτηση της (νέας), επιεικέστερης, πράξης, προβάλλοντας κατ΄ αυτής κάθε αιτίαση, ως προς τη συγκρότησή της, κατά το νόμο και την ουσία, πλην, της αναφερομένης στο ύψος του προστίμου.

Β. Επί της παράβασης ουσιώδους τύπου – Αναρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ για την έκδοση καταλογιστικής πράξης:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 1 του Ν. 2523/97 «1.Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη Φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 3 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «3.Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για

επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101του ν. 2238/1394, **ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση** και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.....».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα είχε την έδρα της στην οδό χωρικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ., η οποία ενοποιήθηκε με την Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ της οποίας τον Προϊστάμενο μεταβιβάσθηκαν οι αρμοδιότητες του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως ανυπόστατος.

Γ. Επί της εικονικότητας των συναλλαγών:

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «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 φορολογικά 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....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη , φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), σχετικά με την έκδοση από τον πλήθους μερικώς εικονικών Τ.Π.Υ. όπως αυτές λεπτομερώς μνημονεύονται στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της ίδιας Υπηρεσίας που διενήργησε έλεγχο και για την προσφεύγουσα επιχείρηση, είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου άλλοτε η προσφεύγουσα εξέδιδε επιταγές σε διαταγή του (εκδότη) και άλλοτε εξέδιδε επιταγές σε διαταγή του υπαλλήλου του (εκδότη). Στη συνέχεια και στις δύο ως άνω περιπτώσεις μέρος των χρημάτων επέστρεφαν σε ατομικούς τραπεζικούς λογ/σμούς των εταίρων της προσφεύγουσας.

Επειδή δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης τέτοιων δαπανών και τέτοιων πληρωμών και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αοριστίας δεν ευσταθούν, καθότι στην έκθεση ελέγχου, προσδιορίζονται επακριβώς ποια είναι τα φορολογικά στοιχεία των χρήσεων 2003 και 2004 που κρίθηκαν μερικώς εικονικά και για ποιο λόγο κρίθηκαν αυτά έτσι. Συγκεκριμένα οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. αναφέρονται σε συγκεκριμένα τιμολόγια, σε διασταυρωτικούς ελέγχους που διεκπεραίωσαν, σε στοιχεία που έλαβαν από τον (αναζητήθηκε και βρέθηκε από τον έλεγχο φωτογραφικό υλικό σχετικό με την διενεργηθείσα διαφήμιση, δεν βρέθηκαν ούτε από τον σύλλογο ούτε από την προσφεύγουσα ιδιωτικά συμφωνητικά που να ορίζουν και να θεμελιώνουν την ύπαρξη της περιγραφείσας συναλλαγής (διαφήμισης), βρέθηκαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που αποδεικνύουν την καταχώρηση στα βιβλία εκατέρωθεν των επίμαχων συναλλαγών, βρέθηκαν οι εμπλεκόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί τις κινήσεις των οποίων διασταύρωσε με περαιτέρω αλληλογραφία με τις το Σ.Δ.Ο.Ε.). Συνεπώς η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμα της συμπροσβαλλόμενης Έκθεσης Ελέγχου ελέγχοντας και κρίνοντας ανά τιμολόγιο την δυνατότητα πραγματοποίησης της κάθε συναλλαγής σε αντίθεση με την προσφεύγουσα επιχείρηση που αναφέρεται γενικά και αόριστα στο σύνολο των διαπιστωθεισών παραβάσεων που της καταλογίσθηκαν χωρίς να αντικρούει τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει ελεγχθεί για τις επίμαχες χρήσεις με τακτικό φορολογικό έλεγχο αναφέρουμε ότι οι διατάξεις του ν. 3697/2008 με τις οποίες περαίωσε τις εν λόγω χρήσεις δεν αποκλείουν την έκδοση συμπληρωματικών πράξεων με βάση νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 Ν. 2238/94.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικής ανυπαρξίας των συναλλαγών, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης των επίμαχων παροχών από πλευράς εκδότη, αφού εκθέτονται σ' αυτήν, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ αριθμόν /06-06-2014 ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 10 περ. β ν.2523/1997 : 25.000,00 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 10 περ. β ν.2523/1997 : 25.000,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. 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).