



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

22/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3259

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 23/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός κατά της αρ./2014 Απόφασης Επιβολής Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ. Αρθ. 6 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./ 2014 Απόφαση Επιβολής Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ. Αρθ. 6 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12-06-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 22/10/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 23/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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' αριθ./12-06-2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 55.465,86€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 3 παρ.1, 4, 16 παρ.1, 21 παρ.1, 30 παρ.1, 32 παρ.1, 36 παρ. 4, 38 παρ. 1 και 50 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

Η παράβαση αφορά στη λήψη έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων – ΤΠΥ για ανύπαρκτες συναλλαγές στη χρήση 2001 εκδόσεως συνολικής καθαρής αξίας 35.000.000δρχ πλέον ΦΠΑ 6.300.000 δρχ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραβίαση της ουσιαστικής διατάξεως του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του ν.2690/99 (έλλειψη προηγούμενης ακρόασης)
- Παράβαση της ουσιαστικής διατάξεως του άρθρου 17 του Ν.2690/99 (πλημμελής αιτιολογία)
- Ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου και της προστατευόμενης - δικαιολογημένης εμπιστοσύνης
- Κατάχρηση – υπέρβαση εξουσίας
- Παράβαση ουσιαστικής διατάξεως νόμου και δη του άρθρου 6 παρ.1 του Ν.2523/97

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 του Κ.Δ.Δ : << Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου >>.

Επειδή τηρήθηκε ο προηγούμενος τύπος της κλήσης προς ακρόαση όπως ορίζει το διατακτικό της με αρ. 16653/2012 απόφασης του 7^{ου} τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία ακυρώθηκε η με αρ./2007 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ λόγω νομικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα επιδόθηκε στις 16-05-2014 η με αρ. πρωτ./12-05-2014 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/99 καθώς και το υπ'αρ./12-05-2014 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ) ΚΑΙ ΔΕΛ/31-12-2013 (Φ.Ε.Κ Β/31-12-13) με τον υπ'αρ./3-12.05.2014 ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ (Π.Δ 186/92) που αφορούσε στη χρήση 2001 (στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία του ελέγχου καθώς και οι προσωρινός προσδιορισμός του προστίμου) με τα οποία καλείται ο εν λόγω φορολογούμενος να εκθέσει τις απόψεις του για τα πραγματικά γεγονότα και τις παραβάσεις που συνεπάγονται προτού οριστικοποιηθούν με την έκθεση του ελέγχου, η οποία εν συνεχεία έλαβε γνώση των ισχυρισμών του φορολογούμενου (επομένως ορθά και νόμιμα

τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999 και του Ν 4174/2013).

Επειδή ο προσφεύγων είχε το δικαίωμα να λάβει γνώση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ΚΔΔ, εφόσον το επιθυμούσε, των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη, όπερ και δεν έπραξε.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1074/9.4.2008 προβλέπεται ρητά ότι η κλήση προς ακρόαση επιδίδεται μετά το τέλος του ελέγχου και πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη. Κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, **πολλώ δε μάλλον η Διοίκηση**, υποχρεούται όμως να την συνεκτιμήσει για τη διαμόρφωση της κρίσεώς του.

Επειδή από τα στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων και δη από το απόσπασμα του τριμελούς πλημμελειοδικείου Αθηνών δεν δύναται να εξακριβωθεί ότι η πράξη της παράβασης του άρθρου 19 του ν. 2523/97, που του αποδόθηκε και για την οποία αθώωθηκε αφορά τα κρινόμενα ΤΠΥ.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει

πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή όπως αναφέρεται στην από 02/11/2006 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας των υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε) Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 12-06-2014 έκθεση ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ελευσίνας και η οποία δεν ακυρώθηκε με την με αρ. /2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ύστερα από την με Εισαγγελική Παραγγελία, διαπιστώθηκαν ποινικά αδικήματα και η έκδοση εικονικών στοιχείων σε βάρος της εταιρείας Επιπρόσθετα όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα για τις ελεγχόμενες συναλλαγές με την εταιρία να προσκομίσει κάθε δικαιολογητικό στοιχείο (συμφωνητικά, αποδεικτικά πληρωμής και υπεύθυνα πρόσωπα που συμμετείχαν στις εργασίες κ.α) από τα οποία να επιβεβαιώνεται η εκτέλεση των εργασιών και τα πρόσωπα συναλλαγής, χωρίς να ανταποκριθεί μέχρι σήμερα, διότι δεν υπάρχουν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97:

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 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν.2523/97 στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12-06-2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ελευσίνας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, καθώς και αυτές της από 02/11/2006 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας των υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε) Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, και, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 12-06-2014 έκθεσης ελέγχου – επανάληψη διαδικασίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ελευσίνας, 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 με αρ. πρωτ./23-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ

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

Πρόστιμο αρθ. 6 Ν. 2523/97 συνολικού ποσού 55.465,86€ .

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α 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 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).