



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

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

11-05-2015

Αριθμός απόφασης: **1931**

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 06-02-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/09-02-2015 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....» κατά της αριθμ. «.....» 15-12-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθρ.5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. «.....» 15-12-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθρ.5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από «.....» οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 11-05-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 06-02-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/09-02-2015 ενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....»15-12-2014 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 7.960,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 11§1, 12§§1,9 & 10 , 18§ 9 και 19§4 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν την λήψη, από τον προσφεύγοντα στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 , δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Πώλησης) ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της επιχείρησης «.....» Α.Φ.Μ. «.....», συνολικής καθαρής αξίας 3.980,00 € πλέον Φ.Π.Α. 915,40 € .

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ κατόπιν της από 07-11-2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του αμφισβητεί την ορθότητα της καταλογισθείσας σε βάρος της φορολογικής παράβασης και ζητά την ακύρωση, της ως άνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ανεπίτρεπτη εφαρμογή καταργημένων διατάξεων νόμου(άρθρο 5 του ν. 2523/1997) .

2) Πλημμέλεια της έκθεσης ελέγχου καθότι η εκδούσα την προσβαλλόμενη πράξη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ) βάσισε την έκδοση της, μόνον στα πορίσματα της αναρμόδιας για τον καταλογισμό ελεγκτικής αρχής («.....». – Σ.Δ.Ο.Ε.) .

3) Δεν μπορεί η φορολογική αρχή να προχωρήσει σε τελική καταλογιστική πράξη παρά μόνο με την συμμετοχή του φορολογούμενου και την κατάθεση των απόψεων του και των ισχυρισμών του πριν από την έκδοση της πράξης, ύστερα από κλήση προς ακρόαση, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Συντάγματος . Στην υπό κρίση υπόθεση ουδέποτε κλήθηκε σε ακρόαση από την αντίδικο φορολογική αρχή.

4) Παραβίαση του νομικού πλαισίου του Σημειώματος Ελέγχου. Συγκεκριμένα δεν επιδόθηκε Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου της διάταξης της παρ. 7 του άρθρου 36 ΚΒΣ . Το επιδοθέν δεν διαλαμβάνει υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή ΚΒΣ.

5) Παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης Αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 §1 του Συντάγματος) δοθέντος ότι, ενόψει του μεγάλου ύψους προστίμου, δεν προβλέπεται δυνατότητα της φορολογικής αρχής και εν συνεχεία των διοικητικών δικαστηρίων να προβούν σε επιμέτρηση της επιβλητέας κύρωσης, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις και κυρίως την ύπαρξη και το βαθμό υπαιτιότητας του υπόχρεου (ΣτΕ 3768/2008) .

6) Τα επιχειρήματα του ελέγχου είναι έωλα διότι είναι επιχειρήματα σκοπιμότητας και όχι νομιμότητας των συναλλαγών των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

7) Αν υποθεθεί ότι το διαπιστωτικό μέρος οικείας έκθεσης ελέγχου είναι αληθές, δεν μπορεί να

αποκλείσει τη πραγματικότητα των επίδικων συναλλαγών στο σύνολο τους.

8) Η έκδοση και η επιβολή ενός προστίμου αντί δύο ξεχωριστών τοιούτων, όπου τούτο προβλέπουν οι διατάξεις του π.δ. 186/92, είναι αβάσιμη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης και ως εκ τούτου ακυρωτέα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 62 παρ.1 και 4 του Ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. »

Επειδή με την διάταξη του άρθρου 67 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ'ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή με την διάταξη του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και επαρκής και να περιέχει σαφώς όλα τα ουσιώδη συγκεκριμένα περιστατικά, κατά τρόπο ο οποίος δεν αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου .

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα σε έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, εάν σε αυτή δεν ιστορείται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα (σχετ. ΔΠρΑθ 9964/2003, ΔΦΝ 2004. 766). Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων.

Επειδή εν προκειμένω, στην από 07-11-2014 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, «.....» επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της ίδιας Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρονται εμπειριστатуμένα και αιτιολογημένα τα στοιχεία και οι διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, αλλά ο έλεγχος βασίστηκε για τον καταλογισμό των παραβάσεων αποκλειστικά στο πόρισμα ελέγχου της υπ' αριθμ. «.....»22-08-2012 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ δεν κοινοποίησε εγγράφως στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινό προσδιορισμό προστίμου προ της έκδοσης της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το άρθρ. 62§4 του ν. 4174/2013 και της αριθμ. ΔΕΛ 106948/2-5-2014 εγκ. ΓΓΔΕ, αλλά επέδωσε την με αριθμ. πρωτ. «.....»/08-09-2015 Κλήση για υποβολή απόψεων –ακρόαση του άρθρου 6 ν. 2690/1999 στον προσφεύγοντα στις 01-09-2014 πριν τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος.

Επειδή , όπως συνάγεται από τα ανωτέρω, η κρίση της φορολογικής αρχής περί στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης στον προσφεύγοντα παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και επιπλέον δεν επιδόθηκε σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (άρθρ. 62 ν. 4174/2013 και ΔΕΛ 106948/2-5-2014 εγκ. ΓΓΔΕ) πριν την τελική καταλογιστική πράξη. Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα για τους λόγους αυτούς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης «.....»και αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....»ΑΦΜ «.....» και την ακύρωση της υπ' αριθμ. «.....»15-12-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).