



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

Καλλιθέα, 16/3/2016

Αριθμός απόφασης: 957

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

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 9/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 21-10-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αριθμό/ 21-10-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ για τη χρήση 2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμό/ 21-10-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και τη με αριθμό/ 21-10-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ για τη χρήση 2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/10/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 15/3/2016 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 9/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Εκδόθηκε η με αριθμό/ 3-12-2013 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ1072/2011 για τις χρήσεις 2004 και 2005. Στις 19/12/2013 εστάλησαν στη δηλωθείσα ως έδρα του προσφεύγοντα και στη διεύθυνση κατοικίας του οι με αριθμό και γνωστοποιήσεις της εντολής ελέγχου, με σκοπό τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων του για τις συγκεκριμένες χρήσεις. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό/ 21-2-2014 Πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για τις συγκεκριμένες χρήσεις. Έπειτα, εστάλη στη διεύθυνση κατοικίας του η με αριθμό/ 31-3-2014 2^η Πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οποία επίσης δεν ανταποκρίθηκε.

Συνεπεία των ανωτέρω, προτάθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας στη Διεύθυνση Ελέγχων η αντικατάσταση της με αριθμό/ 3-12-2013 εντολής ελέγχου, ώστε να πραγματοποιηθεί έλεγχος βάσει της ΠΟΛ1037/2005 και όχι της ΠΟΛ1072/2011. Σε αντικατάσταση της με αριθμό/ 3-12-2013 εντολής ελέγχου βάσει της ΠΟΛ1072/2011 εκδόθηκε η με αριθμό/ 8-5-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου με τις γενικές διατάξεις βάσει της ΠΟΛ1037/2005.

Λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων πραγματοποιήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2004 και 2005 (δεν είχε υποβάλει: δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2005, δηλώσεις Φ.Π.Α. και δηλώσεις πελατών – προμηθευτών για τις χρήσεις 2004 και 2005), βάσει των δηλώσεων Πελατών - Προμηθευτών που περιλάμβαναν τον προσφεύγοντα ως προμηθευτή και των εικονικών τιμολογίων που είχε εκδώσει (και για τα οποία έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου). Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι εξής πράξεις από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας:

- Η με αριθμό/ 21-10-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2005, που εκδόθηκε βάσει της από 21/10/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος 26.752,78€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 32.103,34€.
- Η με αριθμό/ 21-10-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2006, που εκδόθηκε βάσει της από 21/10/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος 192.379,46€, πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής 230.855,35€.
- Η με αριθμό/ 21-10-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004 (προσβαλλόμενη με τη συγκεκριμένη ενδικοφανή προσφυγή), που εκδόθηκε βάσει της από 21/10/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., και προσδιορίστηκε διαφορά φόρου 22.819,67€, πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής 27.383,6€.
- Η με αριθμό/ 21-10-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004 (προσβαλλόμενη με τη συγκεκριμένη ενδικοφανή προσφυγή), που εκδόθηκε βάσει της από 21/10/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., ύψους 10.800€.

- Η με αριθμό/ 21-10-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2005, που εκδόθηκε βάσει της από 21/10/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., και προσδιορίστηκε διαφορά φόρου 127.193,54€, πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής 152.632,25€.
- Η με αριθμό/ 21-10-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2005, που εκδόθηκε βάσει της από 21/10/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., ύψους 173.250€.

Ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, για τους εξής λόγους:

- Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι δεν κατέστη δυνατό να τον βρουν στην ταχυδρομική του διεύθυνση είναι ψευδής.
- Ο έλεγχος στηρίχθηκε και σε τιμολόγια που έχουν θεωρηθεί βάσει παλαιότερου ελέγχου ως εικονικά και έχει εκδοθεί Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. γι' αυτά, την οποία όμως Α.Ε.Π. έχει προσβάλλει ο προσφεύγων στα Διοικητικά Δικαστήρια.
- Δεν είχε υποχρέωση ούτε δυνατότητα να επιδείξει τα βιβλία του στον έλεγχο.
- Δε θα έπρεπε το πρόστιμο να είναι τριπλάσιο του φόρου, αλλά το 50%, βάσει των διατάξεων του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή οι επιδόσεις των εγγράφων Προσκλησεων για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, αλλά και των καταλογιστικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου, πραγματοποιήθηκαν νόμιμα στη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και παρελκυστικός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ186/1992, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του ν.3052/2002: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή

απογράφει αυτά ανακριβώς, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση ΣτΕ 1038/2011: «*Η παράλειψη εκ μέρους της εταιρίας να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωση της μη τηρήσεως διαφυλάξεως λογιστικών βιβλίων και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως και κατά συνέπεια, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών αρχών της επιχειρήσεως.*»

Επειδή οι εκδοθείσες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. που αφορούν στα εικονικά τιμολόγια έχουν καταστεί οριστικές (δεν είναι προσωρινές) και δεν έχουν ακυρωθεί κατόπιν δικαστικής απόφασης, είναι νομικά υφιστάτες.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι για τα τιμολόγια που έχουν κριθεί από τη Δ.Ο.Υ. ως εικονικά έχει καταθέσει προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια είναι αλυσιστελώς προβαλλόμενος, όλως παρελκυστικός και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 10 «Παράταση παραγραφής» του ν.3790/2009: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του*

Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 82 «Παράταση παραγραφής» του ν.3842/2010: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. (Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακινήτης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 -17 του ν. 3091/2002).*»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 18 «Ρυθμίσεις φορολογικών θεμάτων» του ν.4002/2011: «2. *Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.*»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 2 «Ρυθμίσεις φορολογικών θεμάτων» του ν.4098/2012: «1. *Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013. 2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013.*»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 22 «Παράταση προθεσμίας παραγραφής δικ.Δημοσίου για κοινοπ. φύλλων ελέγχου, πράξης επιβολής φόρων κλπ» του ν.4203/2013: «*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.*»

Εξάλλου, επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013, με τις προσθήκες του άρθρου 2 του ν.4281/2014: «1. *Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης*

διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν είχε υποχρέωση ούτε δυνατότητα να επιδείξει τα βιβλία του στον έλεγχο, είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Ο έλεγχος προχώρησε στην προκειμένη περίπτωση στον εξωλογιστικό προσδιορισμό της βάσης του ΦΠΑ λόγω της διαπιστωθείσης από τον ίδιο ανακρίβειας των βιβλίων.

Επειδή η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣΤΕ 591/2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2523/1997 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/1997 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Επειδή, βάσει του άρθρου 6 «Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία» του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 2 του ν.2954/2001: *«1. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 32 περίπτωση α' του ν.4174/2013 [ΦΕΚ Α 170/26-07-2013], ορίζεται ότι «εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 § 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 § 10 και 6 του ν.2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 § 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων δεν υπέβαλε σχετικό αίτημα εντός της προβλεπόμενης από τις ανωτέρω διατάξεις προθεσμίας, έχασε το σχετικό δικαίωμα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επιπλέον, με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1223/ 20-09-2001, με την οποία έγινε δεκτή από τη διοίκηση η με αριθμό 464/ 10-05-2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε ότι σε περίπτωση που φορολογούμενος δεν ακολούθησε τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς που του δινόταν εντός ανατρεπτικής προθεσμίας, έχασε το σχετικό δικαίωμα και η υπόθεση κρίνεται με τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Επειδή οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 έχουν εφαρμογή για χρήσεις από 1/1/2014, εκτός αν άλλως ορίζεται. Για τη χρήση 2004 ισχύουν οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το πρόστιμο του Φ.Π.Α. έπρεπε να υπολογιστεί βάσει των διατάξεων του ν.4174/2013, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/10/2015 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, 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 αριθμό/ 9-12-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004:**

Διαφορά φόρου	22.819,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	27.383,6 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.203,27 €

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004: 10.800€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.2717/1999).