



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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 29.01.2016

Αριθμός απόφασης: 55

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 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. 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».
 - ε. 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».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, οικονομικού έτους 2005, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2004, του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2004, της υπ' αριθ. απόφασης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2004 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, οικονομικού έτους 2005, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2004, τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2004, την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2004 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 2015 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες έκθεσεις ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 13.01.2016 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.373,77 €, πλέον 19.648,52 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 36.022,29 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 74.023,41 €, πλέον 88.828,10 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 162.851,51 €.

Με τον υπ' αρ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 108.383,16 €, λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, βάσει των οποίων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ύψους 36.127,72 € , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997.

Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 401.419,10 €, λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 200.709,55 € , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997.

Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2015 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με κάθε

υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων (αγορά > 880€), της επιχείρησης, ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παραβιάστηκε η αρχή της καλής πίστης και χρηστής διοίκησης εκ μέρους της φορολογικής αρχής, όσον αφορά το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., καθόσον η φορολογική αρχή μόλις στις 30.12.2013, ήτοι μία μόλις μέρα πριν τη λήξη του χρόνου και την άρση της υποχρεώσεώς του για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του απέστειλε επιστολή, προκειμένου να του γνωστοποιήσει την με αριθμό/23-12-2013 Εντολή Φορολογικού Ελέγχου, την οποία παρέλαβε στις αρχές του έτους 2014, σύμφωνα με την οποία υπήχθη στη περίπτωση β' του άρθρου 22 του νόμου 4203/2013 και υποχρεώθηκε σε διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων του, για 2 επιπλέον έτη.

2) 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005). Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προκειμένου να τεκμηριώσει το έωλο πόρισμά της, περί δήθεν εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, κατ' ουσίαν επικαλείται και παραθέτει επί των προσβαλλόμενων δια της παρούσης πράξεων, ενδείξεις εικονικότητας, οι οποίες όμως αφορούν κατά αποκλειστικό τρόπο την εκδότηρια εταιρεία και τον δικό της κύκλο συναλλαγών, άνευ αναγωγής των επιμέρους συμπερασμάτων της στα πραγματικά περιστατικά της επίμαχης περίπτωσης. Επιπροσθέτως, το σύνολο των στοιχείων που εντοπίζονται στο πληροφοριακό Δελτίο, δεν αρκεί για να στοιχειοθετήσει φορολογική παράβαση εις βάρος του. Εν όψει των προρρηθέντων, ένεκα αοριστίας και αδιαμφισβήτητης πλημμελούς αιτιολογίας του πραγματικού σκέλους θεμελίωσης των αποδιδόμενων σε βάρος του φορολογικών παραβάσεων, οι καταλογιστικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

3) Με την υπ' αριθ. πρωτ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, στο υπ' αριθ. πρωτ. αίτημά του, ο προσφεύγων ενημερώθηκε πως δύναται να ενταχθεί στο ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013, εφόσον προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και καταβάλλει άμεσα το 40% των υπολογισμένων με το ευνοϊκότερο καθεστώς ποσών και υπογράψει πρακτικό αποδοχής της διαφοράς. Εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, αναφορικά με τις προϋποθέσεις

υπαγωγής στο ευνοϊκότερο καθεστώς του Ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα, σε κανένα σημείο του προαναφερόμενου Νόμου δεν ορίζεται, ως προϋπόθεση ένταξης στο ευνοϊκότερο καθεστώς, η αποδοχή από τον αιτούντα της διαφοράς, ούτε ομοίως ορίζεται η άμεση καταβολή του 40% απ' αυτόν. Αντιθέτως, το αίτημα υπαγωγής στο ευνοϊκότερο καθεστώς, ουχί ενέχει θέση αποδοχής των εκδοθέντων καταλογιστικών πράξεων - της διαφοράς και διατηρείται ακέραιο το δικαίωμα του αιτούντος σε άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των νέων πράξεων και αμφισβητήσεως αυτών, κατά την ουσία τους, ως ορίζει άλλωστε και η υπ' αριθμόν 23/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. «Συνέπειες από την υπαγωγή στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας από υπόχρεους σε πρόστιμα Κ.Β.Σ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζεται ότι: «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 το δεύτερο άρθρο του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 5 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «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: 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...»

Επειδή, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 23/12/2013, δηλαδή είχε εκδοθεί κατά το χρόνο έναρξης ισχύος τόσο του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 όσο και του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 και είχε αποσταλεί συστημένη επιστολή στις 30/12/2013, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, συνεπώς ο προσφεύγων ήταν ενήμερος περί της υποχρέωσής του για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 , στα οποία περιλαμβάνονται και φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα , ΑΦΜ κατά τη χρήση 2004.

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο η εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει αυτές τις πωλήσεις προς τον προσφεύγοντα , ΑΦΜ , καθώς με βάση τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) εμφανίζεται για τη χρήση 2004 να έχει δηλωθεί ως πελάτης από τρεις (3) επιχειρήσεις (όλες μεταφορικές επιχειρήσεις) με αριθμό φορολογικών στοιχείων οχτώ (8) και συνολικής αξίας 3.272,00 € , ενώ ως προμηθευτής από τέσσερις (4) επιχειρήσεις με σύνολο φορολογικών στοιχείων τριάντα εννέα (39) και συνολικής αξίας 581.076,84 €.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, οι οποίες παραθέτουν στοιχεία και από το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, η «.....», ΑΦΜ : α) στο χώρο που δήλωσε ως έδρα στην περιοχή των Μεγάρων δεν πραγματοποίησε καμία συναλλαγή και τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από αυτήν προς διάφορους πελάτες ήταν εικονικά, β) εκτός κάποιων περιοδικών δηλώσεων που υπεβλήθησαν για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 των οποίων το περιεχόμενο δεν ήταν δυνατόν να επαληθευτεί επειδή δεν βρέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, ουδέποτε υπεβλήθησαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, γ) το υποκατάστημα στη Μενεμένη Θεσσαλονίκης ήταν μόνο ένα γραφείο 40 τ.μ. στο οποίο όπως προέκυψε από το σχετικό ιδιωτικό υπομίσθωσης (της) που περιήλθε στην κατοχή του ελέγχου και το οποίο η υπεκμισθωτήρια επιχείρηση υπεκμίσθωσε στην , δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθούν συναλλαγές αποθήκευσης, φόρτωσης και εκφόρτωσης παλαιών μετάλλων, δ) το με αριθμό Δελτίο Αστυνομικής Ταυτότητας του νόμιμου εκπροσώπου – διαχειριστή της επιχείρησης ΑΦΜ με το οποίο πραγματοποιήθηκε η σύσταση, η έναρξη εργασιών και όλες οι διαδικασίες και πράξεις της επιχείρησης, διαπιστώθηκε σύμφωνα με τα στοιχεία της Δ/σης Ασφάλειας Αττικής – Υποδιεύθυνση Δίωξης Εγκλήματος κατά ζωής και ιδιοκτησίας ότι ήταν πλαστό και άνηκε σε τρίτο πρόσωπο, βάσει των ανωτέρω ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία

που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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 το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 την έναρξη του επιτηδεύματος 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 νομικό 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. ...»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ο προσφεύγων προσκόμισε την υπ' αριθ. πρωτ. Υπεύθυνη Δήλωση σύμφωνα με την οποία δήλωσε την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων του.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί μη εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....», ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 48 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση 23 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/07.04.2014) και έχει ισχύ σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 01.01.2014 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 προηγούμενου 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 ΠΟΛ. 1140/13.05.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: «... 1. Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 για παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, που διαπράχθηκαν μέχρι 31.12.2013.

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 για τις παραβάσεις εκείνες για τις οποίες υπολογίζονται πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 (πλην της παραγράφου 10) του ν. 2523/1997 (παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012) και των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ν. 1809/1988)) και έχουν διαπραχθεί μέχρι την 31.12.2013, καθώς και των παραβάσεων της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που έχουν διαπραχθεί μέχρι την 26.7.2013 (για τις οποίες δεν υποβάλλεται δήλωση για υπαγωγή στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013) , ανεξαρτήτως του χρόνου διαπίστωσής τους.

Για τις παραβάσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 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.

2. Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 για παραβάσεις των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που διαπράχθηκαν μέχρι 26.7.2013.

Με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 72 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 με αριθμό 32/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους - η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων – αναφέρεται στην παράγραφο 32 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, συνεπώς δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, όπου συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 48 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και στο από 21.03.2014 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

1) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005	
Διαφορά φόρου	16.373,77€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.648,52€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.022,29€

2) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2004	
ΦΠΑ	74.023,41€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	88.828,10€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	162.851,51€

3) Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2004	
Πρόστιμο	108.383,16€

4) Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2004	
Πρόστιμο	401.419,10€

5) Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 2015	
Πρόστιμο	2.500,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΥΡΙΔΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

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).