



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 21/12/2015

Αριθμός απόφασης:

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ.:....., κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμό/06.05.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.395,00 € (15X 293 X 1) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

β) της με αριθμό/06.05.2015 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, πρόστιμο συνολικού ποσού 163.246,71 €.

γ) της με αριθμό/06.05.2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 54.415,57 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 65.298,68 €, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009, καθώς και της άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς σε αίτημά του για συμβιβασμό των υποθέσεων του και την υπαγωγή των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες πράξεις : α) τη με αριθμό/06.05.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009. β) τη με αριθμό/06.05.2015 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009. γ) τη με αριθμό με αριθμό/06.05.2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.(ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και της άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς σε αίτημά του για συμβιβασμό των υποθέσεων του και την υπαγωγή των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν.4321/2015 και των από 10/03/2015 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 21/12/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/22-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.:..... και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

i. Με τη με αριθμό/06.05.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 του ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.395,00 € (15X 293 X 1) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 περίπτωση γ του Ν. 2523/97, επειδή ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε είκοσι πέντε (25) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ-Δ.Α. για την αγορά αγροτικών προϊόντων) συνολικής καθαρής αξίας 494.687,00 €, προκειμένου να εισπράξει παράνομα το ανάλογο ποσό επιστροφής ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11, 12 του Π.Δ. 186/92.

ii. Με τη με αριθμό/06.05.2015 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, πρόστιμο συνολικού ποσού 163.246,71 € (54.415,57 X 3), ήτοι ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που έλαβε ως επιστροφή κατά την ως άνω χρήση με την κατοχή, λήψη και χρήση είκοσι πέντε (25) φορολογικών στοιχείων πλαστών και εικονικών, συνολικής καθαρής αξίας 494.687,00 € με αναλογούντα ΦΠΑ 54.415,57 €, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρ.1, 4, 41, 48, 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

iii. Με τη με αριθμό/06.05.2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 54.415,57 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 65.298,68 €, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 και ν. 2859/2000, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 2859/2000. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο προσφεύγων έλαβε, χωρίς να δικαιούται, επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 54.415,57 €, στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, με την κατοχή, λήψη και χρήση είκοσι πέντε (25) φορολογικών στοιχείων, πλαστών και εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 494.687,00 € με αναλογούντα ΦΠΑ 54.415,57 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει των με ημερομηνία θεώρησης 10/03/2015 εκθέσεων προσωρινού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας, που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ./09-09-2014, εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

Από τις εν λόγω εκθέσεις προκύπτει ότι ο προσφεύγων αγρότης ειδικού καθεστώτος έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 54.496,06 € από τη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 - 31/12/2009, ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 ν. 2859/2000, με τη με αριθμό/2010 αίτησή του που υπέβαλε μέσω του Ε.Α.Σ. Λιβαδειάς.

Περαιτέρω και σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης 10/03/2015 : **α)** έκθεση προσωρινού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και **β)** έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας, , ο προσφεύγων έλαβε την ως άνω επιστροφή Φ.Π.Α. , χρησιμοποιώντας τα κάτωθι εικονικά τιμολόγια για τη διαχειριστική περίοδο από 1/01/2009-31/12/2009 :

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ
1	.../28-08-2009	.....	14.190,00 €
2	.../28-08-2009	.....	34.050,00 €
3	.../28-08-2009	.....	33.500,00 €
4	.../29-08-2009	.....	29.655,00 €
5	.../29-08-2009	.....	27.500,00 €
6	.../29-08-2009	.....	32.030,00 €
7	.../29-08-2009	.....	35.250,00 €
8	.../29-08-2009	.....	29.964,00 €
9	.../10-09-2009	.....	16.625,00 €
10	.../10-09-2009	.....	18.550,00 €
11	.../28-09-2009	.....	16.050,00 €
12	.../28-09-2009	.....	17.250,00 €
13	.../28-09-2009	.....	18.500,00 €
14	.../28-09-2009	.....	19.600,00 €
15	.../29-12-2009	.....	20.550,00 €
16	.../29-12-2009	.....	24.795,00 €
17	.../27-12-2009	.....	11.370,00 €
18	.../28-12-2009	.....	12.315,00 €
19	.../28-12-2009	.....	11.790,00 €
20	.../29-12-2009	.....	11.685,00 €
21	.../29-12-2009	.....	12.019,00 €
22	.../30-12-2009	.....	11.724,00 €
23	.../30-12-2009	.....	11.910,00 €
24	.../31-12-2009	.....	11.910,00 €
25	.../31/12/2009	.....	11.595,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ:	494.687,00 €

Στη συνέχεια, ο αγρότης την 15/07/2015 μετέβη στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς για συμβιβασμό των υποθέσεων του και την υπαγωγή των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν.4321/2015, τον οποίο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αρνήθηκε λόγω λήξης της προθεσμίας για συμβιβασμό την 28/06/2015.(Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον αγρότη με συστημένη επιστολή (RE.....GR/14-05-2015) και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 του ν.4174/2013, πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής,

εφόσον η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς η κοινοποίησή τους συντελέστηκε την 29/05/2015). Στη συνέχεια ο αγρότης (από κοινού με άλλους φορολογουμένους) υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, τη με αριθμό πρωτ./15-07-2015 αίτηση, για συμβιβασμό των υποθέσεων του και την υπαγωγή των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν.4321/2015 επικαλούμενος την τραπεζική αργία για το εμπρόθεσμο της αίτησης του (λήξη προθεσμίας συμβιβασμού 28/06/2015), η οποία δεν έγινε δεκτή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Λόγοι που ανάγονται σε εφαρμογή καταργηθέντων διατάξεων.
- Μη νόμιμη η έκδοση των οριστικών πράξεων ως πάσχουσες από αοριστία, αντιφάσεις και πλημμέλειες.
- Αυθαίρετος, καταχρηστικός, αβάσιμος και μη σύννομος ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών του ως εικονικών από την φορολογική αρχή.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα έχει παραγραφεί .
- Το αίτημα του για συμβιβασμό των υποθέσεων του και για υπαγωγή των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων είναι εμπρόθεσμο λόγω της τραπεζικής αργίας.

Ως προς το εμπρόθεσμο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με **συστημένη επιστολή** (RE.....GR/14-05-2015) και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 του ν.4174/2013, πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εφόσον η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα και κατά συνέπεια η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε την 29/05/2015 .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1140/01-07-2015 (ΦΕΚ Β΄ 1326/01-07-2015): « Αναστέλλεται μέχρι και την τρίτη εργάσιμη ημέρα από τη λήξη της από 28 Ιουνίου 2015 τραπεζικής αργίας η προθεσμία άσκησης ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 ».

Επειδή, τραπεζική αργία ορίστηκε, σύμφωνα με το άρθρο Πρώτο της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου της 28ης Ιουνίου 2015, η χρονική περίοδος από 28 Ιουνίου έως και 6 Ιουλίου 2015. Παρατάθηκε δε, μέχρι την 8η Ιουλίου σύμφωνα με την Γ.Δ.Ο.Π.0000937ΕΞ2015/Χ.Π. 2255/06-07-2015, στη συνέχεια μέχρι την 13η Ιουλίου 2015 με την Γ.Δ.Ο.Π.0000945ΕΞ 2015/Χ.Π. 2261/08-07-2015, μέχρι την 15η Ιουλίου με την Γ.Δ.Ο.Π.0000966 ΕΞ2015/Χ.Π. 2297/13-06-2015, μέχρι την 16η Ιουλίου 2015 με την ΠΝΠ της 14-07-2015 και τέλος μέχρι την 19η Ιουλίου με την Γ.Δ.Ο.Π. 0000989 ΕΞ2015/Χ.Π.2314/16-07-2015.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς στις 22/07/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η ημερομηνία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ανεστάλη για το χρονικό διάστημα από 28.06.2015 έως 22.07.2015, και κατά συνέπεια η υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής είναι εμπρόθεσμη.

Ως προς τους λόγους που ανάγονται σε εφαρμογή καταργηθέντων διατάξεων.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι μη νόμιμα η Δ.Ο.Υ. διενεργεί έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/92) αφού οι διατάξεις του κώδικα αυτού έχουν ήδη καταργηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) ορίζεται ότι : «οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν από 1/01/2013».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 περ. 17 του ν. 4174/2013 (Μεταβατικές Διατάξεις Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.

Επειδή, ο γενόμενος έλεγχος, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και η κρινόμενη επιστροφή Φ.Π.Α. ανάγονται στη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009-31/12/2009 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ισχύοντος Π.Δ. 186/92 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) και του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 2523/97 (Κώδικας Διοικητικών & Ποινικών Κυρώσεων).

Ο ισχυρισμός περί εφαρμογής καταργηθέντων διατάξεων του Κ.Β.Σ . είναι αβάσιμος.

Ως προς τους επικαλούμενους λόγους του προσφεύγοντος ότι είναι μη νόμιμη η έκδοση των οριστικών πράξεων ως πάσχουσες από αοριστία, αντιφάσεις και πλημμέλειες και ότι είναι αυθαίρετος, καταχρηστικός, αβάσιμος και μη σύννομος ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών του ως εικονικών.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι κατά πάγια νομολογία το βάρος της στοιχειοθέτησης και απόδειξης της εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων φέρει η φορολογική αρχή, ιδίως μάλιστα όταν ο εκδότης είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Ακόμη και η λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε επιτηδευματίας φορολογικώς ανύπαρκτος δεν αρκεί για να

θεμελιωθεί η κακή πίστη του λήπτη αλλά η φορολογική αρχή έχει την υποχρέωση να εισφέρει περαιτέρω στοιχεία για την απόδειξη της κακής πίστης. Από το αποδεικτικό υλικό, τα πραγματικά γεγονότα και την αντιφατικότητα και αοριστία του φορολογικού ελέγχου αποδεικνύεται το μη νόμιμο των προσβαλλόμενων πράξεων και είναι αυθαίρετος, καταχρηστικός, αβάσιμος και μη σύλλητος ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών του ως εικονικών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 § 9 του ΠΔ 186/92: « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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 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 506/08-02-2012).

Επειδή, το πόρισμα της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετο, αφού η από 5/03/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας, και, η οποία επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 5/03/2015 έκθεσης προσωρινού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) των ιδίων ελεγκτών, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στο πόρισμα περί της εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων του, κατά την υπό κρίση περίοδο 1/01/2009-31/12/2009, ήταν ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του ν. 2859/2000. Με τη με αριθμό/2010 αίτηση του, έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. Θηβών επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 54.496,06 €, για τη χρήση 2009 σύμφωνα με το με αριθμό/2010 Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης Φόρου (Α.Φ.ΕΚ.). Με την αίτηση επιστροφής ο αγρότης συνυπέβαλλε είκοσι πέντε (25) Τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης του με Α.Φ.Μ. συνολικής αξίας 494.687,00 € .

- Για την ατομική επιχείρηση του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων του με Α.Φ.Μ., διενεργήθηκε έλεγχος από υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου – Δυτικής Μακεδονίας και Βορείων Ιονίων Νήσων, συντάχθηκε η από 12/09/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε στην_Ειδική Γραμματεία Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας με το με αριθμό πρωτ./24-11-2014. Τα αποτελέσματα αυτού του ελέγχου αναγράφονται στην από 5/03/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας, και, η οποία επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 5/03/2015 έκθεσης προσωρινού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) των ιδίων ελεγκτών με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα

Σύμφωνα με την πιο πάνω έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου – Δυτικής Μακεδονίας και Βορείων Ιονίων Νήσων, αλλά και από στοιχεία που συγκέντρωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας, από τον έλεγχο του λήπτη αγρότη, για τον εκδότη του διαπιστώθηκε ότι:

1. Η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο το τηρούμενο βιβλίο Κ.Β.Σ. από το οποίο να προκύπτει η καταχώρηση των εν λόγω τιμολογίων, δεν προσκόμισε τις δηλώσεις Φ.Π.Α. και

ΕΛ.Γ.Α., ούτε καταχώρησε τις συναλλαγές αυτές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, όπως είχε υποχρέωση.

2. Δεν παρουσιάζει πωλήσεις ανάλογες με τις αγορές που φέρεται να πραγματοποιήσει από τους αγρότες και δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η παραπέρα διάθεση των προϊόντων που φέρεται να αγόρασε.
3. Δεν προσκόμισε τόσο η εκδότρια επιχείρηση όσο και οι αγρότες-λήπτες των φορολογικών στοιχείων του, κανένα στοιχείο για τον τρόπο εξόφλησης των συγκεκριμένων τιμολογίων, όπως απόδειξη πληρωμής, είσπραξης, κατάθεσης σε Λογαριασμό Τράπεζας, φωτοαντίγραφα επιταγών κ.λ.π., παραστατικά που ήταν απαραίτητα για τη διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών. Η εξόφληση των τιμολογίων με μετρητά, δεν συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη και την κοινή πρακτική και μάλιστα όταν το ύψος των συναλλαγών είναι τόσο μεγάλο.
4. Στα περισσότερα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας του χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης όπως προβλέπεται στο άρθρο 11 παρ. 5β του Π.Δ. 186/92 και σε όσα αναφέρεται μεταφορικό μέσο είτε πρόκειται για Ε.Ι.Χ. είτε για φορτηγά δημοσίας χρήσεως ή ιδιωτικής χρήσης που το ωφέλιμο φορτίο τους είναι πολύ μικρότερο από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά παραστατικά που έχουν εκδοθεί. Επίσης δεν προσκομίστηκαν φορτωτικές.
5. Δεν δηλώθηκε απασχόληση εργατικού δυναμικού για τη διακίνηση, διαλογή, φορτοεκφόρτωση των προϊόντων.
6. Δεν υπέβαλλε δηλώσεις ΕΛ.Γ.Α. και δεν απέδωσε το ποσόν της ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς που αντιστοιχεί στην αξία των τιμολογίων.
7. Δεν προσκομίστηκε τόσο από την επιχείρηση όσο και από τους λήπτες- παραγωγούς, οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, από το οποίο θα μπορούσε να διαπιστωθεί η διενέργεια των συναλλαγών.

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα εκδοθέντα τιμολόγια από τον του προς τον προσφεύγοντα είναι Εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, διότι αφορούν σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, αφού η εκδότρια επιχείρηση δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η διενέργεια των συναλλαγών.

• Από τον έλεγχο του αγρότη του και την παραγωγική δυνατότητα σε συνδυασμό με τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει με τα επίμαχα τιμολόγια διαπιστώθηκαν τα εξής :

1. Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Έντυπο Ε1) οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009-31/12/2009), προκύπτει ότι ο προσφεύγων δήλωσε εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις ποσού 9.928,56 € και 209 στρέμματα καλλιεργήσιμων εκτάσεων γης. Αναλυτικά δήλωσε ότι καλλιεργήσε :12 στρέμματα τομάτα, 35 στρέμματα κρεμμύδια, 12 στρέμματα βαμβάκι, 5 στρέμματα κηπευτικά, 15 στρέμματα πατάτα και 130 στρέμματα τριφύλλι .

2. Με βάση τα επίμαχα τιμολόγια ο αγρότης φέρεται να παρήγαγε το έτος 2009, 244.800 κιλά κρεμμύδια, 71.750 κιλά πατάτες, 258.400 κιλά τομάτες, 505.530 κιλά τριφύλλι και 2.710 κιλά βαμβάκι.
3. Από τις δηλώσεις ακινήτων (έντυπο Ε9) του προσφεύγοντος αγρότη δεν προκύπτει η κατοχή αγροτεμαχίων προς καλλιέργεια ούτε γεωργικών αποθηκών. Δήλωσε 209 στρέμματα καλλιεργήσιμων εκτάσεων γης και δεν δήλωσε ενοικιαζόμενα στρέμματα αλλά ούτε τέθηκαν υπόψη του ελέγχου σχετικά συμφωνητικά μίσθωσης. Φέρεται να καλλιεργεί εκτάσεις γης και να παράγει ποσότητες αγροτικών προϊόντων, χωρίς να δηλώνει αντίστοιχη ιδιόκτητη, ενοικιαζόμενη ή δωρεάν παραχωρούμενη γη.
4. Ακόμη και να διέθετε τα καλλιεργήσιμα στρέμματα, από την αντιπαραβολή των καλλιεργούμενων εκτάσεων, τη μέγιστη δυνατή απόδοση των καλλιεργούμενων εκτάσεων και των πωλήσεων βάσει των υποβληθέντων με την αίτηση επιστροφής τιμολογίων, οι παραγωγές που δηλώθηκαν είναι αδύνατον να έχουν πραγματοποιηθεί.
5. Στα περισσότερα από τα Δελτία Αποστολής δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας του χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης όπως προβλέπεται στο άρθρο 11 παρ. 5β του Π.Δ. 186/92 και σε όσα αναφέρεται μεταφορικό μέσο είτε πρόκειται για Ε.Ι.Χ. είτε για φορτηγά δημοσίας χρήσεως ή ιδιωτικής χρήσης. Επιπλέον, τα είδη και οι ποσότητες που αγοράστηκαν από τον έμπορο, ήταν αδύνατον να μεταφερθούν με Φ.Ι.Χ., καθώς έκαστο έχει ωφέλιμο φορτίο πολύ μικρότερο του βάρους των μεταφερομένων προϊόντων που περιγράφονται στα δελτία αποστολής.
6. Επιπλέον ο προσφεύγων αγρότης, αν και σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 φέρει ο ίδιος το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για την απόδειξη αυτών και συγκεκριμένα: **α)** Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η διενέργεια των συναλλαγών όπως επιταγές, αποδείξεις από τράπεζες για τη λήψη ή κατάθεση χρημάτων στο λογαριασμό του, ζυγολόγια, αποδείξεις Δ.Ε.Η., για την άρδευση των αγροτεμαχίων του (η πλειοψηφία των καλλιεργειών που δηλώθηκαν είναι ποτιστικές). **β)** Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι καλλιεργήσε αγροτεμάχια, όπως αποδείξεις ή τιμολόγια αγοράς σπόρων, λιπασμάτων, γεωργικών φαρμάκων, πετρελαίων κίνησης αγροτικών μηχανημάτων, παραστατικά πληρωμής δαπανών σε καταστήματα γεωργικών ειδών, πρατήρια καυσίμων κ.λ.π.. **γ)** Επίσης η ύπαρξη μιας καλλιέργειας με έσοδα όπως τα προκύπτοντα από τα επίμαχα τιμολόγια, απαιτεί και έξοδα αναλόγου ύψους, τα οποία (έσοδα και έξοδα) είναι αδύνατον να πραγματοποιήθηκαν με μετρητά, χωρίς τη διαμεσολάβηση των τραπεζών, έκδοση επιταγών κ.λ.π., στοιχεία που δεν προσκομίστηκαν.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το στάδιο της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές διενεργήθηκαν πραγματικά.

Επειδή, ο προσφεύγων ήταν ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), για την υπό κρίση περίοδο, και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 54.496,06 € για τη χρήση 2009 (υπ' αριθμ./2010 αίτηση).

Επειδή, δυνάμει της με αριθμό/09-09-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και προσωρινός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) για τη χρήση 2009 συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 10/03/2015 αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, από τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι για την ως άνω επιστροφή Φ.Π.Α., έγινε χρήση εικονικών τιμολογίων.

Οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αβάσιμοι.

Ως προς το λόγο περί παραγραφής. Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι για τη χρήση 2009 το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 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». Επομένως η διαχειριστική περίοδος 1/01/2009-31/12/2009 (χρήση 2009) παραγράφεται 31/12/2015.

Στις διατάξεις του άρθρου 36§1 εδ. α' του ν. 4174/2013 προβλέπονται τα εξής: «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 δε μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 §11 εδ. α' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρονται τα εξής: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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».

Επομένως, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ως προς το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του πα..... δεν μπορεί να γίνει ύστερα πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την

υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου.

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται:
α) ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης - αίτησης επιστροφής, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτής, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου.

Με τη με αριθμό ΠΟΛ.41/03-02-1988 ορίζεται ότι τα δικαιολογητικά επιστροφής του φόρου υποβάλλονται από τον ενδιαφερόμενο αγρότη από 1 Μαρτίου μέχρι 31 Ιουλίου κάθε έτους και αφορούν την αξία των αγαθών και των υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος για τα οποία δικαιούται επιστροφής Φ.Π.Α. .

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/97 που ισχύουν για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., λοιπών φορολογιών, προβλέπεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα για την επιβολή των προστίμων.»

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009-31/12/2009 είναι αβάσιμος.

Ως προς το αίτημα συμβιβασμού των υποθέσεων του και υπαγωγής των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν. 4321/2015. *Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του, αιτείται να γίνει δεκτό το αίτημά του για συμβιβασμό των υποθέσεων του και για υπαγωγή των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν. 4321/2015, διότι όπως ισχυρίζεται το αίτημά του είναι εμπρόθεσμο λόγω της τραπεζικής αργίας.*

Επειδή, ο προσφεύγων την 15/07/2015 υπέβαλε (από κοινού με άλλους φορολογουμένους) στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, τη με αριθμό πρωτ./15-07-2015 αίτηση για συμβιβασμό των υποθέσεων του και την υπαγωγή των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν. 4321/2015, επικαλούμενος την τραπεζική αργία για το εμπρόθεσμο του αιτήματός του (λήξη προθεσμίας για συμβιβασμό 28/06/2015) το οποίο δεν έγινε δεκτό .

Επειδή, η εφαρμογή των διατάξεων για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμού) εναπόκειται στην αρμοδιότητα του Προισταμένου της αρμόδιας για την φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., και η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(νυν Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) είναι αναρμόδια.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι « ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης Δημοσίων Εσόδων». Με τον όρο πράξη νοείται η εκτελεστή διοικητική πράξη.

Επειδή, στην παράγραφο 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

(ν. 4174/2013) ορίζεται ότι « κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (νυν Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι ο σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται πράξεις, οι οποίες με βάση το προισχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής(άρθρο Κ.Δ.Δ.) .

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυσόμενων στο πεδίο της είσπραξης βαρών αυτών (ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, στο εδάφιο 1 της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4321/2015 , με τίτλο «Ρυθμίσεις για την επανεκκίνηση της οικονομίας» ορίζεται ότι «Βεβαιωμένες στη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) και τον Τελωνειακό Κώδικα, δύνανται να ρυθμίζονται, κατόπιν αίτησης του οφειλέτη, εφόσον έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες έως την 1^η Μαρτίου 2015 και έχουν καταχωρισθεί στα Βιβλία Εισπρακτέων Εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση, με απαλλαγή κατά ποσοστό από πρόσθετους φόρους ή τέλη του ν.2523/1997, πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς δήλωσης του ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) που έχουν συμβεβαιωθεί με την κύρια οφειλή και από τις προσαυξήσεις και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν».

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων με ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται μόνο οι εκτελεστές πράξεις οι οποίες εκδίδονται από τις διοικητικές αρχές. Εν προκειμένω η με αριθμό πρωτ./15-07-2015 αίτηση, με αίτημα συμβιβασμού και ένταξη στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν. 4321/2015, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν μπορεί να ασκηθεί προσφυγή . Η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη κατά το μέρος που αφορά το αίτημα περί συμβιβασμού και υπαγωγής των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν. 4321/2015.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στην από 5/03/2015 έκθεση προσωρινού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) των ελεγκτών της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Διεύθυνση Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υποδιεύθυνση Λαμίας, και, όσο και στην από 5/03/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ιδίων ελεγκτών επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου/22-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, Α.Φ.Μ. : και συγκεκριμένα:

1) την απόρριψη αυτής όσον αφορά **α)** τη με αριθμό/06.05.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 του Ν. 2523/97 **β)** τη με αριθμό/06.05.2015 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και **γ)** τη με αριθμό/06.05.2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

2) την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά το αίτημα περί συμβιβασμού των υποθέσεων του και υπαγωγής των οφειλών του στη ρύθμιση των εκατό (100) δόσεων βάσει του ν. 4321/2015, ως απαράδεκτης.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009-31/12/2009:

α) Πρόστιμο ΚΒΣ άρθρου 5§10γ' του Ν. 2523/1997: **4.395,00 €**

β) Ειδικό πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/1997: **163.246,71 €**

γ) Φ.Π.Α. :

Φ.Π.Α	54.415,57 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	65.298,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	119.714,25 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α.α.
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).