



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

Καλλιθέα, 9/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4372

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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ2014/9-4-2014 (ΦΕΚ 975/τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 11/6/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 19-3-2015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., της με αριθμό/ 19-3-2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της με αριθμό/ 19-3-2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αριθμό/ 19-3-2015 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τη χρήση του 2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/ 19-3-2015 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., τη με αριθμό/ 19-3-2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τη με αριθμό/ 19-3-2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και τη με αριθμό/ 19-3-2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τη χρήση του 2001, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19/3/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 9/11/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/6/2015 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:

Στα πλαίσια προληπτικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, κατόπιν της με αριθμό/ 24-1-2013 εντολής ελέγχου, για τη φορολογική περίοδο 2000-2010, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» εξέδωσε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2.1 12 παρ.1 και 18 παρ.2 & 9 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/1997. Λήπτης ενός από αυτά τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν η προσφεύγουσα επιχείρηση, το οποίο στοιχείο είναι καθαρής αξίας 2.750.000 δρχ. ή 8.070,23€.

Στις 23/12/2013 κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση: 1.η με αριθμό/ 23-12-2013 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, 2.η με αριθμό/ 19-11-2013 εντολή τακτικού ελέγχου και 3.η με αριθμό/ 23-12-2013 γνωστοποίηση περί παράτασης για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου παραγραφής του Δημοσίου που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.2 του Π.Δ.186/1992, εφόσον έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου έως 31/12/2013.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε: 1.το θεωρημένο Γενικό Καθολικό για την περίοδο 1/1/2001 – 31/12/2001, 2.το Γενικό Ημερολόγιο για την ίδια διαχειριστική περίοδο και 3.το Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο με αριθμό/ 26-6-2001 με εκδότη την επιχείρηση «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» και λήπτη την προσφεύγουσα επιχείρηση. Η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου συνέταξε την με αριθμό/ 14-1-2014 έκθεση κατάσχεσης των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων. Το συγκεκριμένο στοιχείο θεωρείται πλαστό διότι δεν θεωρήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., φέρει διαφορετική αρίθμηση και διαφορετικό διατρητικό ίχνος από τα θεωρηθέντα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Επίσης, θεωρείται εικονικό διότι ο εκδότης του συγκεκριμένου Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου: 1.από το 2000 και ένθεν δεν έχει υποβάλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό (όπως προκύπτει από τη μη απογραφή του από το ΙΚΑ Πατησίων), 2.υπέβαλε τη με αριθμό/1998 δήλωση έναρξης εργασιών με έδρα στην οδό αλλά στο μισθωμένο εκείνο χώρο η επιχείρηση παρέμεινε μόλις τρεις μήνες (και δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταφοράς έδρας), 3.υπέβαλε τη με αριθμό/1998 δήλωση έναρξης αποθήκης στην οδό αλλά από το μισθωμένο εκείνο χώρο η επιχείρηση έχει αναχωρήσει από το Φεβρουάριο του 1999 (και δεν έχει υποβληθεί οποιαδήποτε δήλωση μεταφοράς ή μεταβολής), 4.σε κλήσεις σε ακρόαση που θυροκολλήθηκαν και στις δύο αυτές διευθύνσεις δεν έχει ανταποκριθεί, 5.από τη χρήση 2000 έως 2010 εξέδωσε 905 πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 7.877.947€. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής από την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο με αριθμό/ 26-6-2001 με καθαρή αξία 2.750.000δρχ ή 8.070,43€ και Φ.Π.Α. 18% 495.000δρχ ή 1.452,68€ έχει καταχωρηθεί στα επίσημα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης «.....» και έχει εκπεστεί ο αναλογών Φ.Π.Α..

Στις 16/1/2015 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το με αριθμό/ 12-11-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με την επισήμανση προς την επιχείρηση να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εντός 20 ημερών. Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/ 4-2-2015 έγγραφό της. Στη συνέχεια εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου: 1. Η με αριθμό/ 19-3-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (κατόπιν της από 19/3/2015 Έκθεσης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.) συνολικού ύψους 4.358,04€, 2. Η με αριθμό/ 19-3-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (κατόπιν της από 19/3/2015 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000) συνολικού ύψους 3.196,14€ (1.452,79€ διαφορά φόρου πλέον 1.743,35€ πρόσθετου φόρου ανακρίβειας), 3. Ο με αριθμό/ 19-3-2015 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου Κ.Β.Σ. (κατόπιν της από 19/3/2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. ΠΔ186/1992) συνολικού ύψους 16.140,86€, 4. Η με αριθμό/ 19-3-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (κατόπιν της από 19/3/2015 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ν.2238/1994) συνολικού ύψους 24.935,93€ (11.328,14€ διαφορά φόρου πλέον 13.607,79€ πρόσθετου φόρου ανακρίβειας). Όλες οι πράξεις επιδόθηκαν στις 12/5/2015, μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα αποδεικτικά επίδοσης.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτείται την ακύρωση των προαναφερθεισών πράξεων για τους εξής λόγους:

- Στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/1992) δεν αναφέρεται ευδιάκριτα εάν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του ΠΔ186/1992 ή οι διατάξεις του ν.4174/2013.
- Η οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. δεν περιέχει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία.
- Δεν τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.
- Η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν αιτιολογεί στο σώμα της πλήρως και εμπεριστατωμένως τα πορίσματα του ελέγχου.
- Η Δ.Ο.Υ. δεν επικαλείται τη συνδρομή συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994.
- Για την κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων δεν συντάχθηκε σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.
- Για την ίδια αποδιδόμενη παράβαση ισχύουν οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4174/2013.
- Στην έκθεση ελέγχου, βάση της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν τεκμηριώνεται η εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου.
- Με τη βεβαίωση των συγκεκριμένων πρόσθετων φόρων παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.
- Επικαλείται διατάξεις παραγραφής.

Επειδή, από τον τίτλο της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/1992) προκύπτουν σαφώς οι διατάξεις που χρησιμοποιήθηκαν, όπως αναφέρονται ρητά και μέσα στο σώμα της έκθεσης ελέγχου. Οι διατάξεις του ν.4174/2013 αναφέρονται στο τέλος της έκθεσης ελέγχου μόνο για να καταδείξουν στον φορολογούμενο τις ευνοϊκότερες διατάξεις που ισχύουν και τη δυνατότητά του να υπαχθεί σε αυτές. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί δημιουργίας σύγχυσης αναφορικά με τις διατάξεις που χρησιμοποιήθηκαν είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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 εμπεριστατωμένα 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 στον προσφεύγοντα επιδόθηκε στις 16/1/2015 το με αριθμό/ 12-11-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Στο εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων με το με αριθμό/ 4-2-2015 έγγραφό του, εκφράζοντας τις απόψεις του. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις απόψεις του, γιατί δεν του επιδόθηκε Κλήση σε ακρόαση, είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, στον με αριθμό/ 19-3-2015 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. αναγράφεται στο επάνω μέρος του διαχειριστική περίοδος/ φορολογικό έτος, το οποίο είναι η ίδια υπό εξέταση περίοδος, δηλαδή 1/1/2001 – 31/12/2001, με αλλαγή μόνο στην περιγραφή του (ο όρος φορολογικό έτος χρησιμοποιείται για τις χρήσεις από 1/1/2015 και ένθεν και ταυτίζεται με τον όρο διαχειριστική περίοδος ή χρήση). Στο σώμα του εν λόγω οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. αναφέρεται ρητά *«ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου επισύρει πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5*

παρ.10β του ν.2523/1997». Όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί σύγχυσης αναφορικά με τις διατάξεις που χρησιμοποιήθηκαν και την περίοδο που αφορά η συγκεκριμένη πράξη είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, στα αποδεικτικά επίδοσης των πράξεων αναφέρεται ρητά ότι η κάθε πράξη επιδόθηκε μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου στις 12/5/2015. Σε κάθε έκθεση ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, ακολουθήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και ότι αφορμή για τον έλεγχο ήταν το δελτίο πληροφοριών που εστάλη από τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, το οποίο και αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο και εφαλτήριο για τον έλεγχο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994. Στις εκθέσεις ελέγχου υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στο ληφθέν φορολογικό στοιχείο, και η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία κατέληξε στην αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης του εικονικού και πλαστού φορολογικού στοιχείου. Κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα συμπεράσματα του ελέγχου βασίζονται σε έλεγχο που έγινε σε άλλη Δ.Ο.Υ. και ότι δεν αναφέρονται συμπληρωματικά στοιχεία που να καθιστούν νόμιμη τη διενέργεια επανελέγχου στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης είναι αβάσιμος.

Επειδή, στις εκθέσεις ελέγχου αναγράφεται ξεκάθαρα ότι κοινοποιήθηκαν στις 23/12/2013 στον προσφεύγοντα τα εξής: Α) η με αριθμό/ 23-12-2013 Πρόσκληση για προσκόμιση Βιβλίων και Στοιχείων, Β) αντίγραφο της με αριθμό/ 19-11-2013 εντολής ελέγχου και Γ) γνωστοποίηση της παράτασης για δυο ακόμη έτη του χρόνου παραγραφής του Δημοσίου και ότι κατόπιν της προαναφερθείσας Πρόσκλησης για προσκόμιση Βιβλίων και Στοιχείων ο προσφεύγων προσκόμισε βιβλία της επιχείρησής του και το υπό κρίση Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής. Όλα τα προσκομισθέντα στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κατασχέθηκαν με την με αριθμό/ 14-1-2014 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα αυθημερόν 14/1/2014. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 11 «Παράταση προθεσμιών παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007» του ν.3513/2006: *«Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»*

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 29 «Παράταση της παραγραφής» του ν.3697/2008: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι*

31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»

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 ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 -17 του ν. 3091/2002)).»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 12 «Ρυθμίσεις για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στον αυτοέλεγχο.» του ν.3888/2010: «7. 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. (Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)).»

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.»

Επειδή έχει δοθεί παράταση στην παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων και την κοινοποίησή τους με τις εξής προαναφερθείσες διατάξεις: 1. Άρθρο 11 του ν.3513/2006, 2. Άρθρο 29 του ν.3697/2008, 3. Άρθρο 10 του ν.3790/2009, 4. Άρθρο 82 του ν.3842/2010, 5. Άρθρο 12 του ν.3888/2010, 6. Άρθρο 18 του ν.4002/2011, 7. Άρθρο 2 του ν.4098/2012. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της

σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) , δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

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. 1223/20-09-01, με την οποία έγινε δεκτή από τη διοίκηση η με αριθμό 464/10-05-01 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 στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι: 1. αναζητήθηκε εάν η εκδότρια του φορολογικού στοιχείου απασχολούσε προσωπικού και δεν απασχολούσε, 2. είχε εγκαταλείψει τη δηλωθείσα έδρα της πολύ πριν την υπό κρίση συναλλαγή, 3. είχε εγκαταλείψει τη δηλωθείσα αποθήκη της πολύ πριν την υπό κρίση συναλλαγή, 4. το όχημα που φέρεται να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο είναι ανύπαρκτο στα αρχεία του Taxis, 5. τα Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής με τα οποία αναφέρει ο προσφεύγων ότι μεταπώλησε τα εμπορεύματα που αγόρασε με τη συγκεκριμένη συναλλαγή υστερούν σε ποσότητες σε σχέση με το υπό κρίση Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής που έλαβε. Σημειώνεται ότι ο εκδότης του εικονικού – πλαστού φορολογικού στοιχείου έχει εκδώσει για την περίοδο 2000-2010 συνολικά 905 πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 7.877.947€. Συνεπώς, δεν τίθεται υπό κρίση εάν ο εκδότης του στοιχείου ήταν «πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο» ή «συναλλακτικώς ανύπαρκτο», ούτε εάν η προσφεύγουσα επιχείρηση

τελούσε σε καλή πίστη ή όχι. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σε όλες τις εκδοθείσες πράξεις αναφέρεται αναλυτικά ο τρόπος υπολογισμού του φόρου ή του προστίμου, καθώς και οι διατάξεις βάσει των οποίων έγιναν οι υπολογισμοί, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/3/2015 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α., 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/ 11-6-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ.: 16.140,86€

Πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος: 24.935,93€

Πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.: 3.196,14€

Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.: 4.358,04€

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

**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).