



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 23.10.2015

Αριθμός απόφασης: 4273

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. Την από 2.6.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2.6.2015 ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμ./24.3.2015 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./24.3.2015 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 24.3.2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, η οποία παρέλαβε την ενδικοφανή προσφυγή.
7. Την από 22.10.2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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:

Με την υπ' αριθ./24.3.2015 προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 2.187,40 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004, ήτοι ισόποσο με το 50% του Φ.Π.Α. που εξέπεσε ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ.1 & 2 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 παρ.2, περιπτ. δ' και 66 παρ. 4 του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000.

Όπως προκύπτει από την από 24.3.2015 έκθεση μερικού ελέγχου για την εφαρμογή του άρθρου 55 παρ. 2 περιπτ. δ' της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό/18.9.2013 εντολής τακτικού ελέγχου για τις χρήσεις 2003-2007, η οποία εκδόθηκε εξ αφορμής της με αριθμ. πρωτοκ./7.12.2012 Πληροφοριακής Έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση η επιχείρηση, ΑΦΜεξέδωσε κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος με την επωνυμία, ΑΦΜ έξι (6) εικονικά τιμολόγια πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 54.685,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.374,80.

Σημειώνεται, ότι κατόπιν της με αριθμ./2.12.2013 ανέκκλητης δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος για την ως άνω παράβαση επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 (σχετ. η ΠΟΛ 1210/6.9.2013), σύμφωνα με τις οποίες « σε περίπτωση έκδοσης εικονικών ορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν

έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της υπό κρίση Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Αμφισβητεί την καταλογισθείσα παράβαση ως προς την ουσιαστική συγκρότηση και απόδειξη της επικαλούμενης εικονικότητας.
- Πλην του έτους 2004, σε κανένα άλλο ελεγχόμενο έτος δεν προκύπτει διαφοροποίηση φορολογικής οφειλής της επιχείρησής του σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλει.
- Οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες στη χρήση 2004 με την έννοια της λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων δεν αρκούν από μόνες τους για την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών ούτε δικαιολογούν προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, καθόσον δεν καθιστούν αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων .
- Απ' τα παρατιθέμενα στις εκθέσεις ελέγχου στοιχεία, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις διαπιστώσεις ελέγχου στο σώμα αυτό, συνάγεται ότι ήταν απόλυτα εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, ούτε άλλωστε εκφέρεται αντίθετη ειδική και αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής.
- Επειδή δεν εκφέρεται κρίση για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού, παρά μη επιτρεπτά κατά νόμο, γίνεται προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό από μόνη τη συνδρομή των πλημμελειών των επίμαχων τιμολογίων. Η έλλειψη περαιτέρω κρίσης και σχετικής αξιολόγησης αυτών καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις μη νόμιμες και εσφαλμένες.
- Λόγος αποκλεισμού της προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό συνιστούν ακόμη αφενός το γεγονός ότι ήταν δυνατή, και στην πράξη η προσθήκη των σχετικών ποσών των επίμαχων τιμολογίων στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, αφετέρου το ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, που πράγματι διενεργήθηκαν στην συγκεκριμένη περίπτωση, συναρτάται επιπλέον και προς το είδος και την ένταση των διαπιστούμενων ανακριβειών των βιβλίων.

Συνεπώς, απαιτούνται, πλην όμως δεν έγινε, η συνολική αξιολόγηση των επικαλούμενων πλημμελειών στην δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι η μεμονωμένη εκτίμηση καθαυτής της φερόμενης και αμφισβητούμενης εικονικότητας των επίμαχων έξι τιμολογίων. Ούτε και αξιολογήθηκε συνολικώς η επίπτωση αυτών στην αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων, δεδομένων άλλωστε ότι α) δεν παρατηρήθηκαν άλλες πλημμέλειες στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης στις ελεγχόμενες χρήσεις, β) η επιχείρηση διέθετε διακριτό κλάδο και αντικείμενο δραστηριοτήτων, τα αποτελέσματα της οποίας μπορούσαν να προσδιοριστούν αυτοτελώς, γ) η έστω φερόμενη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων δεν ήταν ικανή από μόνη της να κλονίσει την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, καθόσον πρόκειται για ελάχιστα σε ποσότητα και αξία, έναντι των αγορών και της αξία αυτών εκ μέρους της επιχείρησης του, που δεν επηρεάζει τα λοιπά παραστατικά αγορών και πωλήσεων της επιχείρησης του ούτε δημιουργεί αμφιβολίες για το νομότυπο της έκδοσης ή λήψεως των τελευταίων αυτών παραστατικών, όπως λ.χ θα συνέβαινε εάν συσχετιζονταν με άλλα στοιχεία ή αναφέρονταν σε άλλα εμπορεύματα.

- Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση ήταν δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνακόλουθα ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, όπως άλλωστε έγινε με την προσθήκη των σχετικών λογιστικών διαφορών και κατά συνέπεια μη νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται τις ΣΤΕ 66/2005 και 1684/2014 καθώς και την ΔΠΡ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 5496/2014 .

- Κατ' εφαρμογή του επιλεγέντος καθεστώτος του ν. 4174/2013 επειδή η λήψη των εικονικών τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος το πρόστιμο όφειλε να περιορισθεί στο 15% της αξίας κάθε στοιχείου και όχι στο 50% που τελικά εφαρμόσθηκε.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ ΞΑΝΘΗΣ το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/11.9.2015 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει «εκτός από την λήψη των φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ποιες πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης διαπιστώθηκαν, οι οποίες επηρέασαν σημαντικά ή καθιστούσαν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης και ποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατο να διενεργηθούν ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των

αποτελεσμάτων, κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2003 έως 31/12/2003 και 1/1/2004 έως 31/12/2004».

Η Δ.Ο.Υ μας απέστειλε την αριθ. πρωτ./16.9.2015 (ΔΕΔ/18.9.2015) σχετική απάντηση, σύμφωνα με την οποία « πέραν της λήψης των εικονικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερης των 880 ευρώ δεν διαπιστώθηκαν άλλες παρατυπίες ή παραλείψεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις που να καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ότι τα βιβλία της ελεγχόμενης κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με την παράγραφο 4 περίπτ. γ' του άρθρου 30 του ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 πρ. 2 περίπτ. δ' ν.4174/2013 στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Επειδή η επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία έξι (6) εικονικά τιμολόγια πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 54.685,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.374,80, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ

Επειδή ο προσφεύγων αμφισβητεί την καταλογισθείσα παράβαση ως προς την ουσιαστική συγκρότηση και απόδειξη της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αντιπαραθέτουμε ότι στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ στα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος και λαμβάνοντας υπ' όψη τις **διασταυρώσεις και τις πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις** που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ στην εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» ΑΦΜ, όπως αυτές αναφέρονται στην με αριθμ. πρωτοκ./4.12.2012 Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, η οποία αποτελεί και αναπόσπαστο μέρος της από 24.3.2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της

Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, διεπίστωσε την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του προσφεύγοντος των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, στην ως άνω έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 5 έως και 8 της έκθεσης αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, τόσο στην εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....», όσο και στην λήπτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν δε με τρόπο συγκεκριμένο σε τι συνίσταται η εικονικότητα και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών ως προς την συναλλαγή. Επομένως ορθώς ο έλεγχος επέβαλε πρόστιμο ίσο με το 50% του Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο προσφεύγων λόγω της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι κατ' εφαρμογή του επιλεγέντος καθεστώτος του ν. 4174/2013 το πρόστιμο όφειλε να περιορισθεί στο 15% της αξίας κάθε στοιχείου και όχι στο 50% που τελικά εφαρμόσθηκε, λόγω του ότι η λήψη των εικονικών τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός, καθόσον η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν σε αγορές πρώτων υλών της επιχείρησης του προσφεύγοντος επηρέασε το κόστος πωληθέντων και συνεπώς τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 και τελικά είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος. Επιπλέον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περίπτ. δ' ν. 4174/2013 στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24.3.2015 έκθεση ελέγχου μερικού ελέγχου για την εφαρμογή του άρθρου 55 παρ. 2 περίπτ. δ' της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτοκ./2.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής του....., ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 55 παρ.2 περ.δ' ν.4174/2013

Αξία Φ.Π.Α ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων 4.374,80 € X 50% = 2.187,40 €.

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).