



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

19-10-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

4222

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9564037

ΦΑΞ : 210 9531321

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 με αριθμό πρωτοκόλλου/15-06-2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... **ΑΦΜ**», διεύθυνση, κατά των υπ' αριθμ.: α)/11-05-2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 /31-12-2003, β)/29-

04-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 /31-12-2003 και γ)/29-04-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 /31-12-2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ.: α)/11-05-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 /31-12-2003, β)/29-04-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 /31-12-2003 και γ)/29-04-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 /31-12-2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

6. Την από 19/10/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Α) Με την υπ' αριθμ./**11-05-2015** προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 75.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά τη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία δώδεκα (12) εικονικών- πλαστών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για υπαρκτή συναλλαγή, από την επιχείρηση, με ΑΦΜ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12§1 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97.

Συγκεκριμένα τα εν λόγω εικονικά – πλαστά φορολογικά στοιχεία είναι τα παρακάτω:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΑ- ΤΙΜ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	249	04-11-2003	7.000,00€	1.260,00€
2	252	07-11-2003	9.000,00€	1.620,00€
3	255	10-11-2003	6.000,00€	1.080,00€
4	258	11-11-2003	3.000,00€	540,00€
5	263	13-11-2003	7.500,00€	1.350,00€
6	265	17-11-2003	4.600,00€	828,00€
7	269	20-11-2003	7.500,00€	1.350,00€
8	274	24-11-2003	4.000,00€	720,00€
9	277	27-11-2003	4.500,00€	810,00€

10	280	02-12-2003	8.500,00€	1.530,00€
11	283	05-12-2003	7.000,00€	1.260,00€
12	285	08-12-2003	7.000,00€	1.260,00€
ΣΥΝΟΛΟ			75.600€	13.608,00€

Η ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 29/04/2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 της υπαλλήλου της ως άνω ΔΟΥ

Β) Με την υπ' αριθμ.**/29-04-2015** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 13.608,00 ευρώ πλέον 16.329,60 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τη μη αναγνώριση από τον έλεγχο των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών- πλαστών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την από 24-04-2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ν.2859/2000 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψιν του την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε ΦΠΑ Εισροών συνολικού ύψους 13.608,00€ από τον ΦΠΑ Εκροών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου 01-01-/31-12-2003, με βάση Εικονικά - Πλαστά κατά την έννοια του άρθρου 19§§3,4 του ν.2523/97 φορολογικά στοιχεία.

Γ)) Με την υπ' αριθμ.**/29-04-2015** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 40.824,00 € (13.608,00 X 3) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά μη απόδοση φόρου από την προσφεύγουσα εταιρεία λόγω λήψης πλαστών και εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων εισροών, συνολικής αξίας ΦΠΑ ποσού 13.608,00€

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 24/04/2015 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ της υπαλλήλου της ως άνω ΔΟΥ

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως αιτείται την εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 55 ν. 4174/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τα πάγια στοιχεία που αγόρασε με τα ως άνω τιμολόγια ευρίσκονται στο κεντρικό

του κατάστημα και τα χρησιμοποιεί μέχρι σήμερα. Το εάν ο πωλητής τα είχε πάρει ενδεχομένως καθ' οιονδήποτε τρόπο χωρίς φορολογικά παραστατικά αυτό δεν έχει συνέπεια σε βάρος του διότι αυτός ως καλόπιστος αγοραστής παρέλαβε τα πάγια στοιχεία που του επώλησε, τα πλήρωσε με τραπεζικά εμβάσματα και τα χρησιμοποιεί μέχρι σήμερα.

2. Με το με αριθμ./02.11.2004 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3697/2008 προέβην σε περαίωση των φορολογικών του υποθέσεων των ετών 1999 έως 2003 μετά πάσης φύσεως στοιχεία και πληροφορίες που είχαν περιέλθει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μεταξύ των οποίων και η υποβολή στις 30.09.2004 του πίνακα των προμηθευτών του στον οποίο είχε περιλάβει τα εν λόγω τιμολόγια.

Ως εκ τούτου τα ένδικα τιμολόγια δεν αφορούν νέα φορολογικά στοιχεία που δήθεν δεν τα γνώριζε η Δ.Ο.Υ, αλλά φορολογικά στοιχεία, τα οποία γνώριζε (ή όφειλε να γνωρίζει), και τα έλαβε υπόψιν της κατά την έκδοση της ως άνω περαίωσης.

3. Δεν εκλήθη να εκθέσει τις απόψεις του κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, το δε σημείωμα που του επιδόθη είναι αόριστο και επ' αυτού δεν μπορούσε να τύχει συγκεκριμένη απάντηση- αντίκρουση των απόψεων .
4. Δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία κατάσχεσης των ένδικων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τα άρθρο 24 παρ. 3 . 4174 και προϊσχύουσα ΚΒΣ και ως εκ τούτου είναι άκυρη η διαδικασία αυτή με περαιτέρω αποτέλεσμα μα μην μπορούν να ληφθούν υπόψη σύμφωνα με τον νόμο από την ελέγχουσα αρχή.
5. Σε κάθε περίπτωση δεν χωρεί επανέλεγχος για το διαχειριστικό έτος 2003 γιατί έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου στις 30-12-2011, άλλως στις 30-12-2012

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή εν προκειμένω όπως αποτυπώνεται στο κεφ 3 «Πραγματικά Περιστατικά- Δ.Α.Π» της από 29/04/2015 έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ186/92) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ , ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» ΑΦΜ, αποτελεί συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση , καθόσον :

- Ουδέποτε λειτούργησε στην διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα.
- Είχε μεταγλωττίσει το επώνυμο από και είχε λάβει δεύτερο ΑΦΜ (.....) από την Δ.Ο.Υ με το οποίο στις 18-07-2006 έκανε έναρξη εργασιών με αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο μηχανημάτων, συσκευών, υλικών.
- Είχε εκδώσει κατ' εξακολούθηση πλήθος πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων
- Δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος, όπου να δηλώνεται άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, δεν είχε υποβάλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ καθώς και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών.
- Δεν είχε την δυνατότητα πώλησης των εμπορευμάτων που εμφανίζεται να έχει πωλήσει.
- Είχε εξαντλήσει τα θεωρημένα Τ.Π.Υ από τη χρήση 2000.

Επειδή εν προκειμένω όπως αποτυπώνεται στο κεφ 6§2 «Θέση ελέγχου επί ισχυρισμών της ελεγχόμενης» της από 29/04/2015 έκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. ΠΔ186/92) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ: «Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο, όλα τα ανωτέρω και ιδιαίτερα τις απόψεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως αυτές αναλύονται – εκφράζονται στα συνημμένα απαντητικά της έγγραφα, αποφαίνεται ότι ενώ ενήργησε κατά τη συνήθη πρακτική για τη συγκεκριμένη συναλλαγή και τους κανόνες της καλής πίστης δεν απαλλάσσεται από τις σχετικές κυρώσεις αλλά τροποποιείται η διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ και ειδικά :

1.Πρόκειται για την αγορά μηχανημάτων τα οποία βρέθηκαν κατά τον επιτόπιο έλεγχο να λειτουργούν και να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.

2. Ο όγκος των μηχανημάτων υπαγορεύει την τμηματική μεταφορά τους, η οποία πραγματοποιήθηκε με μεταφορικό μέσο ξένο προς την επιχείρηση οπότε η κάτω των 15.000,00 € αξία των τιμολογίων δεν αφορά δόλο, ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση τους μέσω Τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή κατά παράβαση των διατάξεων του αρθρ. 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992.

3. Τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης για το οικ. έτος 2003, χρήση 2002, ανήλθαν σε ποσόν 506.633,00 € και κατά το οικ. έτος 2004 χρήση 2003, ανέρχονται σε 1.918.790,00€, λόγω αγοράς και χρησιμοποίησης παγίων (μεταξύ των οποίων και των πιο πάνω μηχανημάτων), ο τζίρος ξεπέρασε το όριο τήρησης βιβλίων και την επόμενη χρήση εντάχθηκε υποχρεωτικά στη Γ' κατηγορία ΚΒΣ. Όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων της ΓΓΠΣ το ΙΦΧ με αρθμ. Κυκλοφορίας δεν υπάρχει στη βάση δεδομένων οπότε ο έλεγχος δεν μπορεί να διασταυρώσει τη διακίνησή τους.

4. Η αγορά των παγίων δεν επηρεάζει τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης καθότι πρόκειται για αγορά παγίων.

.....
....

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο έλεγχος δεν μπορεί να τεκμηριώσει την εικονικότητα ως προς την συναλλαγή, όμως ενώ πρόκειται για πραγματική συναλλαγή, πρόκειται για στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 11του άρθρου 8 ν. 4110/13(Υποχρεώσεις και δικαιώματα φορολογουμένων -υπηρεσιών):

«Αν κατά την διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων , στοιχείων ή εγγράφων, επισήμων ή ανεπισήμων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 ν. 4174/13(Έναρξη ισχύος):

«Οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 67 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού».

Επειδή για τον έλεγχο των εκ κρίση τιμολογίων συντάχθηκε από την υπάλληλο της Δ.Ο.Υ στις 13-03-2013 η με αριθμ./2013 έκθεση κατάσχεσης σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 8 ν. 4110/2013 η ισχύς της οποίας αρχίζει από την δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι στις 23-01-2013.Επωμένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η διαδικασία κατάσχεσης δεν είναι νόμιμη καθώς δεν έγινε σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 3 ν. 4174/2013 κρίνεται αβάσιμος καθώς η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι στις 26-07-2013 δηλαδή μετά την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης κατάσχεσης(13-03-2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/94 (*Έκδοση φύλλων ελέγχου*):«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν :α)από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισοδήμα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το ποιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 5 του άρθρου 9 ν. 3259/204

«5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις

χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 5 του άρθρου 9 ΠΟΛ 1130/2008 *Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν. 3259/04 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/08:*

«5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει νέων συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 ν.2238/94. Συγκεκριμένα τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία είναι τα ΔΑΠ/12 και/12 της ΔΟΥ Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα ένδικα τιμολόγια αφορούν φορολογικά στοιχεία, τα οποία η φορολογική αρχή γνώριζε (ή όφειλε να γνωρίζει), και τα έλαβε υπόψιν της κατά την έκδοση της ως άνω περαίωσης καθώς στις 30.09.2004 είχε υποβάλει πίνακα των προμηθευτών του στον οποίο είχε περιλάβει τα εν λόγω τιμολόγια απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/13(*Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου*):

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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 εμπειριστатωμένα 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 προκειμένου να λάβει η προσφεύγουσα εταιρεία πλήρη γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων και να εκφράσει της απόψεις της, η φορολογική αρχή της επέδωσε το υπ αριθμ. .../20.01.2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, με συνημμένες: α) Την υπ' αριθμ Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ β) Την υπ' αριθμ Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) Την υπ' αριθμ Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ στις οποίες γίνεται αναλυτική περιγραφή των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν, των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη. Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66ν. 4174/2013(*Μεταβατικές διατάξεις*):

«.....30.Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν.2523/97 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

.....

48.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 δήλωση 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 συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή η εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του αρθ. 55 παρ. 2 του ν.4174/13, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ιδίου νόμου, προϋποθέτει την ανεπιφύλακτη αποδοχή του συνόλου των παραβάσεων, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων επιβολής προστίμου, με την υποβολή δήλωσης προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε της εν λόγω πράξεις. Εν προκειμένω, δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα δήλωση αποδοχής του συνόλου των παραβάσεων προς τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των ευμενέστερων διατάξεων του αρθ. 55 παρ. 2 του ν.4174/13, την εφαρμογή των οποίων αιτείται η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 περ. β του ν. 2238/94:

«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ένασκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 49§3 του Ν.2859/2000 ορίζονται τα εξής: «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1,2περ.β του ν. 2859/2000:

1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από 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 την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α)

β)

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22§3 του ν.3212/2003 θεσπίστηκε 2ετής παράταση της παραγραφής και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων μέχρι τον προβλεπόμενο από τις οικείες διατάξεις χρόνο παραγραφής.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τη χρήση 2003 με τις διατάξεις του ν. 3697/2008, εντούτοις ,περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ τα υπ' αριθμ. πρωτ./09-04-2012 και/10-10-2012 Δελτίων Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας ήτοι

στις 31-12-2014.Επιπροσθέτως στις 13-03-2013 επιδόθηκε στον εκπρόσωπο της εταιρείας η με αριθμ./2013 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων συμφωνά με τις διατάξεις του άρθρου 8 ν 4110/2013. Ως εκ τούτου συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22§3 του ν. 3212/2003 περί διετής παράτασης προθεσμιών της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης και προστίμων Συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 19-04-2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΠΔ186/1992(ΚΒΣ), ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ 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 με αριθμ. πρωτ./15-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας , **ΑΦΜ**

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ: 1/1- 31/12/2003

- Πρόστιμο άρθρου 5παρ 10 του Ν 2523/97 ποσό: **75.600,00 ευρώ** (75.600€ X 2X 50%)
- Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν 2523/97 ποσό:**40.824,00 ευρώ** (13.608,00X3)
- ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	13.608,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	16.329,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.937,60 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).