



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 14/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3718

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

ΦΑΞ : .

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 υπ' 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ κατοίκου, κατά της υπ' αριθ Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου

νόμου, της διαχειριστικής περιόδου 01 /01-31/12-2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, της διαχειριστικής περιόδου 01 /01-31/12-2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση/τροποποίηση της.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από/..... εισήγηση του Α.. τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το αριθ. πρωτ. έγγραφο, το ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης την από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων (εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) που αφορούσε τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα ένα (31) εικονικά και πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά περίπτωση, ως προς το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση-ΑΦΜ» καθαρής αξίας 194.950,00 € πλέον ΦΠΑ 37.040,50€, ήτοι συνολικής αξίας 231.990,50€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11 § 1, 12 § 1, και 18 §§ 2 και 9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3,4 του ν. 2523/97.

Εν συνεχεία η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ'αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο €194.950,00X 2=€389.900,00 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου.

Κατά της ανωτέρω απόφασης ο προσφεύγων υπέβαλε την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητούσε την ακύρωση/τροποποίηση της παραπάνω απόφασης επιβολής προστίμου.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με την αριθ. απόφαση της, ακύρωσε την υπ'αριθ. απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και όρισε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 §4 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης του Υπ. Οικονομικών.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης εξέδωσε την υπ'αριθ. εντολή ελέγχου προκειμένου

να τηρηθούν οι διαδικασίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 §4 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Με βάσει την ανωτέρω εντολή η υπάλληλος της ίδιας Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ΚΒΣ Π.Δ. 186/1992, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 2009, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα ένα (31) εικονικά και πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά περίπτωση, ως προς το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση καθαρής αξίας 194.950,00 € πλέον ΦΠΑ 37.040,50€, ήτοι συνολικής αξίας 231.990,50€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11 § 1, 12 § 1, και 18 §§ 2 και 9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3,4 του ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1 και 4 του ιδίου νόμου, ήτοι πρόστιμο ποσού 389.950,00 € (194.950,00 x 2).

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση/τροποποίηση της υπ' αριθ Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Η Χρήση 2009 είναι περαιωμένη με το Ν. 3888/2010 και η φορολογική αρχή μη νομίμως διενήργησε έλεγχο σε περαιωμένη χρήση και κακώς εξέδωσε πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, γιατί τα υπάρχοντα στοιχεία δεν θεωρούνται νέα.
- 2) Δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 55 Ν. 4174/2013 ως προς το ποσό της επιβολής των προστίμων, ως νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς.
- 3) Μαζί με το σημείωμα διαπιστώσεων Ν. 4174/2013 και με την ΑΕΠ, δεν κοινοποιήθηκε και συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΠΟΛ 1019/28-01-2011.
- 4) Δεν αναγράφεται στο σώμα της ΑΕΠ, η υποχρέωση του φορολογουμένου για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.
- 5) Μη νόμιμη κλήση προς ακρόαση.
- 6) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των στοιχείων και ούτε απέδειξε ότι τελούσε σε γνώση της εικονικότητας αυτών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

1) Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι:
«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα

Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου για τις χρήσεις 2008 & 2009 ο προσφεύγων αποδέχτηκε το υπ' αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 στις, ενώ η έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων (εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας, περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στις με το αριθ. πρωτ. έγγραφο. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν υπήρχαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης με το 3888/2010. Συνεπώς τα στοιχεία αυτά χαρακτηρίζονται ως νέα στοιχεία, έχουν δε εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτός ως ουσιαστικά αβάσιμος.

2) Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 §10 περ. β του Ν. 2523/97 προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι σε περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της καθαρής αξίας αυτού, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2γ του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: <<Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας>> και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 32 α του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:<< 32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. [2523/1997](#) ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

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, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι με το άρθρο 55 του Ν. 4174/2013 εφαρμόζονται ευνοϊκότερες διατάξεις για την λήψη εικονικών στοιχείων και με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ιδίου νόμου δύναται αυτές να εφαρμοστούν και σε προηγούμενες χρήσεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον δεν υπέβαλε ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3) Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28.01.2011 απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας, § 8. «Για της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, **οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.** Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010.

Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει της οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα

προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις>>.

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ως προς την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς κοινοποιήθηκαν στις ταυτόχρονα στον προσφεύγοντα το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ν. 4174/2013 και η αριθμ. προσωρινή απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής χρήσης 2009.

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 9 § 4 του Ν. 3888/2010 καθώς και η ΠΟΛ 1019/28-01-2011, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ'αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων και το υπ'αριθμ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης, τα οποία και κοινοποιήθηκαν ταυτόχρονα στον προσφεύγοντα στις, ως ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως ανατιολόγητος και αβάσιμος.

4) Επειδή, επί της εκδοθείσας και κοινοποιηθείσας υπ'αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του προσφεύγοντας στο κάτω μέρος αυτής αναγράφεται <<**ΣΗΜΕΙΩΣΗ**: Σε περίπτωση αμφισβήτησης της καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. . Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης. Για παραβάσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της § 48 του άρθρου 66 του ΚΦΣ, δεν είναι δυνατή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής>> και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος και μη νόμιμος.

5) Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή, η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε εγγράφως στον προσφεύγοντα στις το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ν. 4174/2013 μαζί με την αριθμ. Προσωρινή Απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων απάντησε με το με αριθμό πρωτ.: έγγραφό του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

6) Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3 και 4 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] ορίζεται ότι «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. 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 φορολογικώς 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχέσεων (εφαρμογής των διατάξεων του Π. Δ. 186/92 ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας και η με αριθ. πρωτ. έκθεση τακτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται 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, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά –πλαστά στο σύνολό τους.

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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό καθόσον έκανε έναρξη εργασιών, θεώρησε φορολογικά στοιχεία, υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο δεδομένου όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας, η εκδότρια επιχείρηση ιδρύθηκε από ομάδα ατόμων στην οποία ηγετικό ρόλο είχε ο, ο οποίος είναι το κυρίως υποκρυπτόμενο πρόσωπο-πραγματικός φορέας της επιχείρησης. Σχετικά με την δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης, αυτή χρησιμοποιήθηκε ως <<βιτρίνα>>. Καμία συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε από την δηλωθείσα έδρα και ο δεν συναλλάσθηκε με κανένα. Επομένως δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων, βαρύνεται

ν' αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη.

Επειδή, ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα ένα (31) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής από την επιχείρηση καθαρής αξίας **194.950,00 €** πλέον ΦΠΑ 37.040,50€, συνολικής αξίας 231.990,50€, από τα οποία τα **δέκα (10) είναι εικονικά** και τα **είκοσι ένα (21) είναι εικονικά-πλαστά**, καθόσον αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους. Επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με την διπλάσιο της αξίας εκάστου στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 περ. β' του Ν. 2523/97.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων (εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας και η με αριθ. πρωτ. έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επί τις οποίες εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση της Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

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

- **Χρήση 2009 - Πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 (περ.β') &9 του Ν. 2523/1997:**
194.950,00€ Χ2(Σ.Β.)= 389.900,00 €.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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. 2717/99).