



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9564764

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

10-01-2014

Αριθμός απόφασης: 30

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από 26-11-2013/ και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου
....., δ/ση κατά της αρ./26-9-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ- Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./26-9-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26-08-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 10-01-2014 εισήγηση του υπαλλήλου

Επί της από 26-11-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 54.240,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 9 του Κ.Β.Σ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997. Η παράβαση αφορά την έκδοση από τον προσφεύγοντα, ενός (1) εικονικού ως προς την συναλλαγή Τιμολογίου Πώλησης με αρ./2008 καθαρής αξίας 27.120,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. προς την επιχείρηση « – Α.Φ.Μ. », και με αντικείμενο συναλλαγής την πώληση τραπεζιών γραφείου, στάντ, κ.λπ., το οποίο κρίθηκε εικονικό στο σύνολο του, όπως αυτό προκύπτει από την από 26-8-2013 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης Τμήμα Α' Ελέγχου Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων & Επιχορηγήσεων, και, κατόπιν φορολογικού ελέγχου που πραγματοποίησαν στον προσφεύγοντα, με την αρ./2013 εντολή ελέγχου της Υπηρεσίας τους.

Επειδή από την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει : « Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς .» συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στην διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή και στην προκειμένη περίπτωση ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εφόσον διαπιστώσει την διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των υπό των τασσομένων υπό του νόμου προϋποθέσεων είναι υποχρεωμένος να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή από την διάταξη της παραγράφου 4 εδάφιο α' του άρθρου 19 του Ν. 2523/97: « Εικονικά 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 2 εδάφιο πρώτο του Ν. 4174/2013(ΦΕΚ Α'170/26-7-2013) : « 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.».

Οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' εδάφιο α' του Ν. 4174/2013 προβλέπουν ότι : «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.»,

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 4 περίπτ. α' του Ν.4174/2013: «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 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 διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) όπως ισχύει αλλά και από τις διατάξεις του σχετικού Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/2003) όπως και των Ερμηνευτικών Πολυγραφημένων (ΠΟΛ) που εκδόθηκαν για τον παραπάνω νόμο από το Υπουργείου Οικονομικών, (ΠΟΛ. 1208/2013, ΠΟΛ. 1210/2013, ΠΟΛ. 1226/2013) δεν προβλέπεται υποχρέωση της φορολογικής αρχής, κατά την έκδοση Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), να αναφέρονται ρητά σε αυτήν, οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 περίπτ. α' του Ν.4174/2013. Επίσης από τις παραπάνω διατάξεις δεν προβλέπεται υποχρέωση της φορολογικής αρχής πριν αλλά και μετά από την έκδοση Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), να επιδώσει στον υπόχρεο προηγούμενη πρόσκληση, με την οποία να τον καλεί προκειμένου αυτός να δηλώσει αν δέχεται (ή όχι) να υποβάλλει την ανέκκλητη δήλωση επιλογής που ορίζει η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 4 περίπτ. α' του Ν.4174/2013.

Στον προσφεύγοντα είχε επιδοθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης , στις 30-5-2013 η με αρ. πρωτ./30-5-2013 Κλήση προς ακρόαση του άρθρο 6 του Ν. 2690/99 με το επισυναπτόμενο σε αυτήν Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου στο οποίο αναφέρεται μεταξύ άλλων φορολογικών παραβάσεων και η παράβαση στην οποία υπέπεσε ο προσφεύγων και αφορά την έκδοση ενός εικονικού, ως προς το σύνολο της

συναλλαγής, τιμολογίου πώλησης με αρ./2008 καθαρής αξίας 27.120,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., προς την επιχείρηση « – Α.Φ.Μ. ». Επομένως ο προσφεύγων γνώριζε ότι εκκρεμούσε εις βάρος του φορολογική παράβαση και είχε την δυνατότητα, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Ν. 4174/2013 οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από την ημέρα δημοσίευσης του νόμου στις 26-6-2013, να ζητήσει με ανέκκλητη δήλωση του στην φορολογική αρχή, κατά την σύνταξη της υπ' αριθ. 736/26-9-2013 προσβαλλόμενης πράξης, να υπαχθεί στις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ίδιου νόμου, πράγμα το οποίο δεν έπραξε επικαλούμενος αγνοία του νόμου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, ο προσφεύγων όφειλε να γνωρίζει τις διατάξεις του ανωτέρω Ν.4174/2013 και ο ισχυρισμός του ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ παραβίασε τις αρχές της αγαθής και χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, διότι κατά την έκδοση του με αριθμό/2013 προσβαλλόμενου Α.Ε.Π. παρέλειψε να αναφερθεί ρητά, στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 περίπτ. α' του Ν.4174/2013, με αποτέλεσμα να μην γνωστοποιηθούν σε αυτόν και να στερηθεί την δυνατότητα να ζητήσει, για την περίπτωση του, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' εδάφιο α' του Ν. 4174/2013, δεν ευσταθεί.

Επίσης συνάγεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Α.Ε.Π., νόμιμα επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του ποσού της καθαρής αξίας του ανωτέρω επίμαχου τιμολογίου πώλησης, σύμφωνα με τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, παραβίασε την αρχή της διακριτικής ευχέρειας, και της προηγούμενης ακρόασης, δεν ευσταθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26-8-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης Τμήμα Α' Ελέγχου Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων & Επιχορηγήσεων, και, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές πλήρως αιτιολογημένες, και αποδεικνύουν με σαφήνεια την εικονικότητα του υπ' αρ./2008 Τιμολογίου Πώλησης το οποίο εξέδωσε ο προσφεύγων προς την επιχείρηση «»– Α.Φ.Μ. Άλλωστε όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος επί της ουσίας της συναλλαγής και της σταδιακής εξόφλησης του επίμαχου φορολογικού στοιχείου από την λήπτρια εταιρεία « » αυτός δεν ευσταθεί, καθόσον ο προσφεύγων, σε κανένα στάδιο του ελέγχου, αλλά ούτε και στην ενδικοφανή προσφυγή του, δεν προσκόμισε έγγραφες απλές αποδείξεις είσπραξης χρηματικών προκαταβολών παρόλο τον ισχυρισμό του ότι εξέδιδε τέτοιες προς την ανωτέρω εταιρεία. Επίσης, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η ανωτέρω λήπτρια επιχείρηση « » δεν καταχώρισε στα βιβλία της σε ιδιαίτερο λογαριασμό, προκαταβολές που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι ελάμβανε από αυτήν,

ώστε με την ολοκλήρωση της συναλλαγής να πληρώσει το υπολειπόμενο ποσό, αντιθέτως εμφάνισε ότι πλήρωσε στον προσφεύγοντα, το σύνολο του υπ'αρ./2008 επίμαχου τιμολογίου πώλησης με την υπ'αρ. επιταγή της Τράπεζας

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./26-11-2013 ενδικοφανούς προσφυγής του του – Α.Φ.Μ. κατά της με αρ./2013 Α.Ε.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού : **54.240,00 €**

Άρθρο 5 §10 περ. β' Ν. 2523/1997 : Μία (1) περίπτωση $27.120,00 \times 2 = 54.240,00 \text{ €}$

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε το παραπάνω ποσό προστίμου περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) αυτού εάν το ποσό του προστίμου καταβληθεί εφάπαξ και είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ και στην περίπτωση που το ποσό υπερβαίνει τα χίλια διακόσια (1.200) ευρώ μειώνεται στο ένα τρίτο (1/3), εφόσον καταβληθεί το τριάντα τοις εκατό (30%) αυτού, κατά την υπογραφή του οικείου πρακτικού ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, ενώ το υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 9 ν. 2523/1997, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/2013 και εγκ. ΠΟΛ 1210/2013). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).