



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28/3/2014

αριθμός απόφασης: 643

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. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 27/1/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας, ΑΦΜμε έδρα τη Θεσσαλονίκη οδός, κατά της αρ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. /24.12.2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ. 5 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26.11.2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 27.3.2013 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 27/1/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας 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 υπό υπ' αριθ. /24.12.2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 96.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002, λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4 και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε ζήτηση, λήψη και καταχώρηση οκτώ (8) μερικώς εικονικών στοιχείων εκδόσεως του, Α.Φ.Μ., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 96.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 17.280,00 €.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, για τους παρακάτω λόγους:

- α) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- β) παράβαση νόμου λόγω μη εφαρμογής από την φορολογική αρχή των ευμενεστέρων διατάξεων του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 κατά την επιβολή του προστίμου.
- γ) μη επιβολή προστίμου λόγω καλοπιστίας του λήπτη του φορολογικού στοιχείου .
- δ) παραβίαση της αναστολής του άρθρου 104 του Πτωχευτικού Κώδικα λόγω υπαγωγής της προσφεύγουσας στις διατάξεις του άρθρου 99 του ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «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 ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι σχετικές κρίσεις του ελέγχου δεν είναι ασφαλείς και δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα των επίδικων παραστατικών αντιπαραθέτουμε ότι στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπό κρίση Απόφαση Επιβολής Προστίμου με βάση την από 26/11/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), η οποία διενήργησε τον έλεγχο στη λήπτρια προσφεύγουσα επιχείρηση, αφού ολοκληρώθηκε ο έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση και βασιζόμενη σε **διασταυρώσεις και στις πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις** που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) και το ΣΔΟΕ-ΕΔΕΥΘ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ κατέληξε και για τους λόγους που αναφέρονται στην ως άνω συνταχθείσα έκθεση στο συμπέρασμα ότι οι διαφημίσεις διενεργήθηκαν, αλλά το πραγματικό τίμημα ήταν σαφώς υποδεέστερο από αυτό που αναγράφεται στα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από τον Λόγω της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί επακριβώς η πραγματική αξία των κρινόμενων τιμολογίων και κατ' επέκταση η εικονική αξία του κάθε κρινόμενου τιμολογίου. Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, 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 στοιχείων ως μερικώς εικονικά ως προς την αξία.

Επειδή από την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 55 του ιδίου νόμου εφαρμόζονται οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις εφόσον αυτές οι παραβάσεις διαπράττονται μετά από το χρόνο δημοσίευσης του ως άνω νόμου ήτοι από 26/7/2013 και μετά.

Επιπλέον από την παράγραφο 4 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 όπως ίσχυε προκύπτει ότι στα πλαίσια των μεταβατικών διατάξεων το ευνοϊκότερο καθεστώς μπορεί να εφαρμοστεί και επί παραβάσεων που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (26/7/2013) εφόσον όμως το νέο καθεστώς επιλεγεί από τον υπόχρεο για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου. Ειδικότερα στο πρώτο εδάφιο της §4 του άρθρου 66 Ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής : «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 54 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.

Περαιτέρω, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 της ΠΟΛ 1210/6.9.2013 αναφέρεται ότι :«...Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευσή του Κ.Φ.Δ., δηλαδή οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι και τις 25.7.2013...»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι δηλαδή για τις προσβαλλόμενες πράξεις, εφαρμόστηκαν από την φορολογική αρχή οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 ενώ θα έπρεπε να εφαρμοσθούν ως ευμενέστερες οι διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, αφενός επειδή οι καταλογιζόμενες παραβάσεις διαπράχθηκαν πριν από τις 26-7-2013 και κατά συνέπεια εμπίπτουν στην παράγραφο 10 του άρθρου 5 ν.2523/1997

και αφετέρου, διότι δεν επιλέχθηκε από το φορολογούμενο το ευνοϊκότερο καθεστώς σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4^α του άρθρου 66 ν.4174/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη επειδή εξόφλησε τα τιμολόγια μέσω τράπεζας και επομένως δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο για τα εν λόγω τιμολόγια σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2 περ.γ' υποπερ. ββ' εδαφ.2 του ν. 4174/2013,ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος διότι: α) αφενός η προσφεύγουσα δεν δύναται να υπαχθεί στο καθεστώς των διατάξεων του ν. 4174/2013 για τους λόγους που αναφέρθηκαν στη προηγούμενη παράγραφο, β) σε κάθε περίπτωση η κρίση για την καλοπιστία του λήπτη σύμφωνα και με τις ως άνω διατάξεις προϋποθέτει η εικονικότητα να ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη, ενώ στη προκειμένη περίπτωση η εικονικότητα αφορά στην συναλλαγή και συγκεκριμένα σε ένα μέρος αυτής (μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία).

Επειδή η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 99 του ΠτΚ (Ν. 3588/2007) ο οποίος ισχύει από 16/9/2007 και έχει επικυρωθεί η από 03-05-2012 συμφωνία συνδιαλλαγής μεταξύ της επιχείρησης και των συμβληθέντων πιστωτών της, με την αρ...../11-02-2013 απόφαση Εφετείου Θεσσαλονίκης. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 104§1 περ. β του ΠτΚ (Ν. 3588/2007) αναστέλλονται προσωρινά κατά τη διάρκεια ισχύος της συμφωνίας από την επικύρωσή της, τα μέτρα εκκρεμή ή μη, ατομικής αναγκαστικής εκτέλεσης κατά του οφειλέτη, αλλά και κατά των εγγυητών και των συνοφειλετών του εις ολόκληρον, για την ικανοποίηση απαιτήσεων που έχουν γεννηθεί πριν τη σύναψη της συμφωνίας συνδιαλλαγής. Η αναστολή αναφέρεται σε μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης και δεν περιλαμβάνει την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου και την βεβαίωση χρεών, τα οποία σε κάθε περίπτωση μπορούν να ενταχθούν εκ νέου στην ρύθμιση εξωπτωχευτικού συμβιβασμού. Επομένως δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 104§1 περ. β του ΠτΚ (Ν. 3588/2007).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/11/2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ. της επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), επί της οποίας 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 από 27/1/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας, ΑΦΜμε έδρα τη Θεσσαλονίκη, οδός και την επικύρωση της με αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β´ ν.2523/1997 : 96.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).