



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 18-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 961

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της 1) ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, που εδρεύει

στο και εκπροσωπείται νόμιμα, 2) του του, κατοίκου επί της οδού, με ΑΦΜ, (διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας από 08/06/2000 έως 01/02/2012), κατά της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, και της πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** των οποίων ζητείται η ακύρωση
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας «.....» **και του**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Πρόκειται για ημεδαπή Ανώνυμη Εταιρία η οποία λειτουργεί με βάση τις διατάξεις του ν. 2190/1920. Συστήθηκε στις με το υπ' αριθμ. καταστατικό της έγγραφο, το οποίο εγκρίθηκε με την υπ' αριθμ. απόφαση του Νομάρχη Η δραστηριότητα της εταιρίας συνίσταται στο λιανικό εμπόριο σιδήρου, μπετόν κ.α. Διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας για το διάστημα από τη σύστασή της μέχρι 01/02/2012 ήταν ο και συνεπώς νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Η εταιρία λόγω της νομικής της μορφής (ανώνυμη εταιρία) υποχρεούται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο (Πρωτόκολλο ΣΔΟΕ), που αφορά πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ με αριθμό υπόθεσης και το με αρ. πρωτ.έγγραφο, (Πρωτόκολλο ΣΔΟΕ), που αφορά πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ με αριθμό υπόθεσης και αναφέρει εικονικές συναλλαγές που είχε η προσφεύγουσα εταιρία με τον στη διαχειριστική περίοδο Από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από τον, και καταχώρησε στα βιβλία της μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 150.000,00€ στη χρήση, χωρίς να είναι δυνατός ο

προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Κατόπιν των νέων αυτών στοιχείων εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η με αρ., εντολή ελέγχου, προς την ανωτέρω επιχείρηση, περί διενέργειας μερικού ελέγχου για την ορθή τήρηση των διατάξεων της φορολογίας του εισοδήματος (Ν. 2238/1994), του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) και του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).

Η προσφεύγουσα εταιρία μετά την κοινοποίηση της αριθμ. πρωτ. πρόσκλησης οικειοθελούς αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών υπέβαλλε την αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος (χρήση) με την ένδειξη «ΚΩΔ 446 (1) Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθοντικών ετών», δηλώνοντας στον ΚΩΔ. 020 «3. Πρόσθετοι φόροι – προσαυξήσεις – πρόστιμα ΚΒΣ» (που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση) το ποσό 150.000,00€, από την οποία προέκυψε φόρος για βεβαίωση 43.500,00€ και προσθ. φόρος εκπροθ. 4.785,00€, σύνολο 48.285,00€ Το ποσό των 150.000,00€ αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό της καθαρής αξίας των τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον και συγκεκριμένα τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών Νο ./..., .../..., και .../..., καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.500,00€ το καθένα από αυτά.

Ωστόσο το συνολικό ποσό της οφειλής 48.285,00€ δεν καταβλήθηκε ούτε εφάπαξ ούτε εντάχθηκε σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.

Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε στις τις παρακάτω τρεις (3) Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο του έτους

- 1) Για τον μήνα Οκτώβριο, υπέβαλε την αρ. τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο, για «Οικειοθελή Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων ετών», από την οποία προέκυψε ΦΠΑ για καταβολή 9.500,00 ευρώ και προσθ. φόρος εκπροθ. 855,00 ευρώ σύνολο 10.355,00€. Το ποσό αυτό αντιστοιχεί στο εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.500 που έλαβε από τον
- 2) Για τον μήνα Νοέμβριο, υπέβαλε την αρθ. τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο, για «Οικειοθελή Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων ετών», από την οποία προέκυψε ΦΠΑ για καταβολή 9.500,00 ευρώ και προσθ. φόρος εκπροθ. 855,00 ευρώ σύνολο 10.355,00€. Το ποσό αυτό αντιστοιχεί στο εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.500,00 που έλαβε από τον
- 3) Για τον μήνα Δεκέμβριο, υπέβαλε την αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο, για «Οικειοθελή Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων ετών», από την οποία προέκυψε ΦΠΑ για καταβολή 9.500,00 ευρώ και προσθ. φόρος εκπροθ. 855,00 ευρώ σύνολο 10.355,00€. Το ποσό αυτό

αντιστοιχεί στο εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.500,00 που έλαβε από τον

Ωστόσο και σ' αυτήν την περίπτωση το συνολικό ποσό των παραπάνω οφειλών δεν καταβλήθηκε ούτε εφάπαξ ούτε εντάχθηκε σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

1. Αποδοχή και λήψη τριών (3) μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας συνολικής καθαρής αξίας 150.000,00€ πλέον ΦΠΑ 28.500,00€ με εκδότρια την επιχείρηση με **ΑΦΜ**, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66§5 του ΚΦΔ, παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 2§1 12§1, 18§§2,9 και 30§4 περ. γ' του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με το αρ. 19§4 του ν. 2523/97 καθώς και των άρθρων 62, 66 & 72 ου ν. 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 7 §3 περ. γ' του ν.4337/2015 (20%).

Τα ληφθέντα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 30.000,00€ αναλύονται ως ακολούθως:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ /ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΑΠΡΟΣΔΙΟ ΡΙΣΤΟΥ ΑΞΙΑΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ 20% Άρθρου 7§3 περ. γ' ν.4337/2015	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ
1	Τ.Π.Υ.	50.000,00	9.500,00	50.000,00	50.000X20%=	10.000,00
2	Τ.Π.Υ.	50.000,00	9.500,00	50.000,00	50.000X20%=	10.000,00
3	Τ.Π.Υ.	50.000,00	9.500,00	50.000,00	50.000X20%=	10,000
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		150.000,00	28.500,00	150.000,00		30.000,00

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με δέκα τέσσερις χιλιάδες διακόσια πενήντα ευρώ (14.250,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης τριών (3) μη νόμιμων, μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός

της μερικώς εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 150.000,00€ πλέον ΦΠΑ 28.500,00€, ήτοι συνολικής αξίας 178.500,00€.

A/A	ΕΙΔΟΣ /ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ 19% (€)	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ (€)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ 50% Άρθρου 79§1 ν.4472/2017	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ (€)
1	Τ.Π.Υ.	50.000,00	9.500,00	59.500,00	9500X50%=	4.750,00
2	Τ.Π.Υ.	50.000,00	9.500,00	59.500,00	9500X50%=	4.750,00
3	Τ.Π.Υ.	50.000,00	9.500,00	59.500,00	9500X50%=	4.750,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		150.000,00	28.500,00	178.500,00		14.250,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων προσδιορισμού φόρου για τη χρήση έχει ήδη παραγραφεί με την πάροδο της πενταετίας δηλ. στις Επιπλέον, ο ισχυρισμός του δημοσίου για δεκαετή παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων είναι αβάσιμος, διότι για την επίμαχη χρήση δεν είχε προηγηθεί φορολογικός έλεγχος, ούτε είχε κοινοποιηθεί στην εταιρία αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής, ώστε να είναι δυνατή η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Εσφαλμένα, αναπόδεικτα και παντελώς αναιτιολόγητα ο έλεγχος θεωρεί εικονικά τα επίμαχα τιμολόγια, καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και όχι εικονικές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 61§2 του ν. 4446/2016 αναφέρεται ότι: 2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η

διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#), ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. [4174/2013](#). Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής **δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής**, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 3 παρ. 1 β της ΠΟΛ 1110/2017 αναφέρεται ότι : «1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του ν. [4446/2016](#), ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της [παρ. 2 του άρθρου 61](#) του ν. [4446/2016](#) και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του ν. [4446/2016](#), προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες.

Ειδικότερα: α) ...β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 61](#) του ν. [4446/2016](#), τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#), ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 79 παρ. 1](#) του ν. [4472/2017](#)), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της [παρ. 2 του άρθρου 61](#) του ν. [4446/2016](#), ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού,...

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1009/2017 : «Σε περίπτωση μη εξόφλησης ή μη ρύθμισης των οφειλών από την υπαγωγή στη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του ν. [4446/2016](#) εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή απώλειας της ως άνω ρύθμισης του [άρθ. 43](#) του Κ.Φ.Δ., ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος προσδιορισμός ή εκδίδεται πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού, δυνάμει των οποίων επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του ν. [4446/2016](#).

Ως προς την επιβολή των προστίμων των [άρθρων 58, 58Α](#) και [59](#) του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#), ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. [4174/2013](#).

Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης...».

Επειδή σύμφωνα με το αρ 4 παρ. β της ΠΟΛ 1154/2017 : «β) Για υποθέσεις για τις οποίες υποβλήθηκαν δηλώσεις στο πλαίσιο οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. [4446/2016](#), σε κάθε περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι Αποφάσεις Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ.1006/2017](#) (ΦΕΚ Β' 43) και [ΠΟΛ.1110/2017](#) (ΦΕΚ Β' 2556) και οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις εγκυκλίους διαταγές ΠΟΛ.1009/2017 και ΠΟΛ.1115/2017.»

Επειδή στο αριθμ. 2642/2017 πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ ορίζεται ότι: «10. .. σε περιπτώσεις υποθέσεων, στις οποίες κατά τη διάρκεια του ελέγχου οι φορολογούμενοι, υπαχθέντες στις ευνοϊκές διατάξεις του ν. 4446/2016 (άρθρα 57- 61), υπέβαλαν αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις, αλλά δεν καταβάλλουν τα βεβαιωθέντα ποσά, κατ' επίκληση της αποφάσεως του ΣΤΕ και μετά ταύτα τίθεται ο προβληματισμός, αν οι υπαχθέντες στη ρύθμιση του προαναφερθέντος νόμου θα εκπέσουν των ευνοϊκών διατάξεων του και θα ακολουθήσει η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, επιβολής προστίμων και καταλογισμού των προσθέτων φόρων και παραβάσεων που δεν είχαν βεβαιωθεί λόγω οικειοθελούς αποκάλυψης, ενώ πρόκειται για παραγεγραμμένες χρήσεις. Η απάντηση είναι καταφατική, διότι οι δηλώσεις, υποβληθείσες μάλιστα στο πλαίσιο οικειοθελούς αποκαλύψεως φορολογητέας ύλης, αποτελούν δεσμευτικό τίτλο και οι υπαχθέντες δεν μπορούν να απαλλαγούν της υποχρεώσεως καταβολής των βεβαιωθέντων ποσών, χωρίς μάλιστα να προβούν σε ανάκληση ή τροποποίηση των δηλώσεων και να χωρήσει αποδοχή τους...»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ 1114/2016 του Γ.Γ.Δ.Ε., στην κατ' άρθρο 19 ν. 4174/2013 τροποποιητική δήλωση στεγάζεται πλέον τόσο η ανακλητική δήλωση του αρ. 61 παρ. 4 ν. 2238/1994, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωσή της κατά την αρχική του δήλωση φορολογητέας ύλης, όσο και η κατ' αρθρ. 62 παρ. 1 εδ. τελευτ. Ν. 2238/94, συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις δηλωθείσες υποχρεώσεις του (πρβλ. ήδη και ΔΕφΑθ 3158/2016). Ωστόσο, σύμφωνα με την ίδια γνωμοδότηση, «η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ..., ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογούμενου,

θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8^η παρ. 160,161, Γεωργιάδη – Σταθόπουλο, Γεν Αρχές σλδ 481). Εξάλλου, κατ' άρθρο 272 εδ. β' ΑΚ, ό,τι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου στις, (α/α), ενώ στη συνέχεια- η προσφεύγουσα εταιρία

- Α) μετά την κοινοποίηση της αριθμ. πρωτ πρόσκλησης οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, στις προσήλθε οικειοθελώς και υπέβαλε την αριθμ πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ.
- β) στις προσήλθε οικειοθελώς και υπέβαλε δηλώσεις με τον ν. 4446/2106 τις υπ' αριθμ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο του αντίστοιχα,

και εφόσον παρά την υπαγωγή της στις διατάξεις του ν. 4446/2016, δεν εξόφλησε τον αναλογούντα φόρο, ορθώς της επιβλήθηκε το πρόστιμο του .αρ 7§3&5 του ν. 4337/2015 και του αρ. 6 του ν. 2523/1997, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 61 του ν. 4446/2016 της ΠΟΛ 1110/2017 και της ΠΟΛ. 1009/2017 εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των τριών ετών.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραγραφής δε γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 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 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.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη,

ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για τους μήνες Οκτώβριο – Νοέμβριο – Δεκέμβριο καθώς και με την τροποποιητική δήλωση Φόρου Εισοδήματος για το οικ. έτος, αποδέχθηκε ότι τα τιμολόγια με εκδότη τον που έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της δεν ήταν νόμιμα, ανεξαρτήτως που εν τέλει δεν καταβλήθηκε ούτε η πρώτη δόση των οφειλών που προέκυψαν από την υποβολή των δηλώσεων αυτών.

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι :

1. «Το ύψος της αξίας των συναλλαγών που καλύπτουν τα επιλήψιμα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, διότι δεν πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση αλλά έκδοση και αποδοχή κατ' επανάληψη.
2. Οι επαναλαμβανόμενες πράξεις προϋποθέτουν κατά τεκμήριο άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και επομένως έπρεπε να γνωρίζει η ελεγχόμενη για την εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε.
3. Η αξία των επιλήψιμων φορολογικών στοιχείων και ο αριθμός των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, καταδεικνύουν ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών και της παραλήπτριας των στοιχείων ελεγχόμενης επιχείρησης.
4. Η αποδοχή, λήψη και καταχώριση στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών στοιχείων, όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα, έγινε με σκοπό να εμφανίσει μεγαλύτερες δαπάνες και μικρότερα μικτά και καθαρά κέρδη, πρέπει να σημειωθεί ότι εάν δεν ελάμβανε η ελεγχόμενη τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα φορολογητέα κέρδη της κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους θα ήταν υπερδιπλάσια.
5. Επίσης, η αποδοχή λήψη και καταχώριση στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών στοιχείων έγινε και με σκοπό να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ των στοιχείων.»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίαςμε ΑΦΜ και του πρώην διευθύνοντα συμβούλου της, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων: α) της με αριθμ. Πράξης

Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου και β) της πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την απόφαση αυτή

α) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, : 30.000,00€

β) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου, : 14.250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.