



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 11/5/2018

Αριθμός απόφασης:2359

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. 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Αγίου Νικολάου Κρήτης, κατά :**α)της υπ'αριθμ. /08-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και **β)της υπ'αριθμ. /08-12-2017 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Τις: **α)υπ'αριθμ. /08-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και **β) υπ'αριθμ. /08-12-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2018** και 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:

α)Με την υπ'αριθμ./08-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **12.044,40,00 ευρώ (30.111,00Χ40%)**.

Η παράβαση αφορά σε λήψη δεκαέξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 30.111,00 ευρώ εκδοθέντων από την ατομική επιχείρηση της, ΑΦΜ, ήτοι παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, η οποία επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 β, του ν. 4337/2015.

β)Με την υπ'αριθμ./08-12-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ΦΠΑ ποσού **3.462,82 ευρώ (6.925,64Χ50%)**.

Η παράβαση αφορά σε λήψη δεκαέξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 30.111,00 ευρώ και ΦΠΑ 6.925,64 ευρώ εκδοθέντων από την ατομική επιχείρηση της, ΑΦΜ, ήτοι παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 32, 49, 50, 51 και 52 του ν.2859/2000, η οποία επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ.1 του ν. 4472/2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου των από 07/12/2017 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα κατόπιν της υπ. αριθμ.//11-11-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει του υπ' αριθμ.//31.10.2016 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στο οποίο αναφέρεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της, ΑΦΜ, και διαπιστώθηκε ότι τη χρονική περίοδο Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου έτους 2010 είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή και μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου και συγκεκριμένα την 24/05/2017 ο προσφεύγων, ως προς την αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4446/2016. Ωστόσο παρήλθε η προθεσμία των 30 ημερών που ορίζεται στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 61 του ν.4446/2016 για την καταβολή ή τη ρύθμιση της οφειλής, και εκδόθηκε η υπ'αριθμ.//31-10-2017 εντολή ελέγχου και επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς στην περίπτωση μη καταβολής και ρύθμισης των οφειλών ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νομιμότητα του ένδικου καταλογισμού λόγω ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Παραγραφή της χρήσεως 2010, έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ εμπρόθεσμα.
3. Μη νόμιμες οι πράξεις που εκδόθηκαν γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία για την επεξεργασία αυτών ούτε και τους ζητήθηκαν.
4. Παράνομη επιβολή σωρευτικών προστίμων και όχι αυτοτελών
5. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας.
6. Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 57 του ν.4446/2016 ορίζεται:

«Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.».

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 58 του ν.4446/2016 ορίζεται :

«1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 , στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.

2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος.».

Επειδή στο άρθρο 59 παρ.1 του ν.4446/2016 ορίζεται:

«Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν. 4174/2013 , και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε

σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.».

Επειδή στο άρθρο 61 παρ.1 της ΠΟΛ1009/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται:

«Οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής).».

Επειδή στο γενικό μέρος της ΠΟΛ1115/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρεται:

«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4446/2016 δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/2017 εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, δεν δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου. Αντίθετα, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 61 του ν.4446/2016 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 3 παρ.1(α) της ΠΟΛ 1110/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται:

« 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) Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο ενημέρωσης της ελεγκτικής υπηρεσίας για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις του Ν. 4446/2016 έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος, επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58 , 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 , κατά περίπτωση. Τα πρόστιμα του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του Ν. 4472/2017 . Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου. Για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα περίπτωση δεν απαιτείται η έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού του κύριου φόρου για τη φορολογητέα ύλη που έχει δηλωθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις. Εκδίδεται, όμως, νέα ή συμπληρωματική εντολή ελέγχου για την εφαρμογή της διαδικασίας επιβολής των ανωτέρω προστίμων με την κοινοποίηση κλήσης του άρθρου 62 παρ.4 του ΚΦΔ.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1154/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναφέρεται:

«Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη **με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες:

.....

β) Για υποθέσεις για τις οποίες υποβλήθηκαν δηλώσεις στο πλαίσιο οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 , 58 , 59 , 60 και 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 εν προκειμένω εκδόθηκε η υπ. αριθμ./11-11-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, δυνάμει του υπ' αριθμ./31.10.2016 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στο οποίο αναφέρεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της, ΑΦΜ, και διαπιστώθηκε ότι τη χρονική περίοδο Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου έτους 2010 είχε εκδώσει

φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή και μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου και συγκεκριμένα στις 24/05/2017 ο προσφεύγων, ως προς την αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού **30.111,00 ευρώ (αναλογών ΦΠΑ 6.925,54 ευρώ)** υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4446/2016 και εξαιτίας της υπαγωγής του στις διατάξεις της οικειοθελούς αποκάλυψης δεν επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Επειδή ωστόσο παρήλθε η προθεσμία των 30 ημερών που ορίζεται στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 61 του ν.4446/2016 για την καταβολή ή τη ρύθμιση της οφειλής, και λόγω μη καταβολής ο προσφεύγων απώλεσε τις ευνοϊκές ρυθμίσεις του άρθρου 59 του ν.4446/2016 και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθμ./31-10-2017 εντολή ελέγχου προκειμένου να επιβληθούν τα σχετικά πρόστιμα.

Επειδή ο προσφεύγων μεταξύ των ισχυρισμών του επικαλείται μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων και παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων. Ωστόσο ο ίδιος προέβη την 24/05/2017 οικειοθελώς σε δήλωση αποκρυσβαίνοντας ύλη για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4446/2016, στις οποίες σαφώς ορίζεται ότι για τις υποβληθείσες δηλώσεις δεν προβλέπεται η δυνατότητα ανάκλησης αυτών (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής).

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 ορίζεται:

« Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.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 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, σύμφωνα με την **παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ** ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 επίσης 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην **παρ.3 (β) του άρθρου 7 του ν.4337/2015** ορίζεται:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 ορίζεται:

«Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 κατά την διαδικασία επιβολής των προστίμων απεστάλη το υπ'αριθμ./09-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 62 παρ.4 του Κ.Φ.Δ. περί κλήσης για παροχή εξηγήσεων, στο οποίο ο προσφεύγων δεν απάντησε και εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό των παραβάσεων και σε επιβολή των προστίμων με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων τις οποίες κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την 13/12/2017, ήτοι εντός του χρόνου που ορίζουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 61 παρ.2 του ν.4446/2016.

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται την ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου αφενός λόγω πλημμελειών ως προς την διαδικασία ελέγχου και συγκεκριμένα λόγω μη κατάσχεσης από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου λόγω πλημμελειών ως προς την στοιχειοθέτηση της παράβασης της εικονικότητας.

Ωστόσο ο έλεγχος διενεργήθηκε, στα πλαίσια των διαδικασιών που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013(ισχύον Κ.Φ.Δ.), και βασίσθηκε στο περιεχόμενο των δηλώσεων που υπέβαλε ο ίδιος ο προσφεύγων καθώς και σε στοιχεία που είχε ήδη στην κατοχή του από άλλες φορολογικές αρχές συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη διενέργειας κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ενώ ως προς τον θέμα της πλημμελούς στοιχειοθέτησης της παράβασης, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και από το πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προκύπτει με εμπειριστατικό τρόπο ότι η φερόμενη ως εμπορική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο μετάλλων και ξυλείας, δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων καθώς βάσει αναλυτικών στοιχείων (σελ.2-5 οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ) διαπιστώθηκε ότι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές (δυνατότητα αγοράς υλικών, μεταφοράς και πώλησης αυτών). Στην περίπτωση που διαπιστώνεται ότι η εκδότης επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, ο

λήπτης των φορολογικών στοιχείων βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της.

Εν προκειμένω ο προσφεύγων αρχικώς προέβη σε οικειοθελή αποκάλυψη της φορολογητέας ύλης που αντιστοιχεί στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και εν συνεχεία αμφισβήτησε τις πράξεις επιβολής προστίμου χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και καλής πίστης.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 07/12/2017 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου,, 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 ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(β) του ν.4337/2015 : $30.111,00 \times 40\% = 12.044,40,00$ ευρώ

Πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017: $6.925,64 \times 50\% = 3.462,82$ ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .