



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-04-2018
Αριθμός Απόφασης: 841

**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 ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ. 3&5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου έως, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997)

διαχειριστικής περιόδου, γ) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, δ) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου έως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
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 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:

Ο προσφεύγων κατά το επίμαχο έτος ασκούσε το επιτήδευμα του εμπόρου, έχοντας ατομική επιχείρηση. Αρχικά έκανε έναρξη εργασιών στις με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο απορριμμάτων και υπολειμμάτων, διέκοψε όλες τις δραστηριότητες στις και έκανε επανέναρξη της επιχείρησης στις, η οποία είναι ενεργή μέχρι και σήμερα. Αντικείμενο εργασιών (κύρια δραστηριότητα) της επιχείρησης είναι το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap). Ο προσφεύγων είχε περαιώσει τις χρήσεις ... έως σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3296/04.

Αιτία επανελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. εμπ. έγγραφο του ΣΔΟΕ (διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με αρ. πρ. εισερχ.) με συνημμένη την συνταχθείσα από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας, του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενη επιχείρηση – επιχειρήσεις αλουμινίου – – Αρμόδια Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω στοιχεία δόθηκαν με το αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. (διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με αρ. πρ. εισερχ.) με συνημμένη την συναχθείσα την Έκθεση Τακτικού Ελέγχου αρ., της Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια ακολούθησε ο έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., με την εντολή ελέγχου, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων εξέδωσε ως υποκρυπτόμενος τουλάχιστον ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη (.....), καθαρής αξίας άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 214.390,17€ πλέον ΦΠΑ. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ήταν ο πραγματικός εκδότης για μέρος των συναλλαγών που απεικονίζονται στα πενήντα οχτώ (58)

φορολογικά στοιχεία (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 57-59 της από έκθεσης επανελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ.), καθαρής αξίας 751.688,30€ πλέον ΦΠΑ 142.820,74€, με φερόμενο ως εκδότη την εταιρεία, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.) και λήπτη την εταιρεία «....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.), συνολικής καθαρής αξίας 214.390,17€ πλέον ΦΠΑ 19% αξίας 40.734,13€ (σύνολο 255.124,30€).

Σημειωτέον, ότι η κρίση των αναφερόμενων φορολογικών στοιχείων ως εικονικά, έχει γίνει από την αρμόδια για την εταιρεία, ενώ η συμμετοχή και εμπλοκή του προσφεύγοντα αποδείχτηκε από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **85.756,07€** επειδή διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66§5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2, 12, 18 & 30 του ΠΔ 186/92 και των άρθρων 5 & 19 του ν. 2523/97. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τον υποκρυπτόμενο ως άνω ελεγχόμενο και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 85.756,07€ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Αξία/ Φόρος	Συντελεστής Ποσό	Σύνολο προστίμου
Τιμολόγια φερόμενα εκδόσεως «.....»	Από ... έως	214.390,17	40,00%	85.756,07

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/97), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **20.367,06€** επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν απέδωσε ο προσφεύγων φόρο, ως υποκρυπτόμενος εκδότης με βάση εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το αρ. 55 του ν. 4174/2013 και το αρ. 79 του ν. 4474/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους για τη διαχειριστική περίοδο, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε συνολικό ποσό φόρου για καταβολή **274.910,61€**

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε συνολικό ποσό φόρου για καταβολή **94.912,03€**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – μη θεμελίωση εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η προσωπική του εμπλοκή περιορίζεται αποκλειστικά στην είσπραξη των επιταγών για λογαριασμό της εταιρίας «.....» και κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύει ότι συνέργησε στην έκδοση και διακίνηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, προϋπόθεση απαραίτητη για τον χαρακτηρισμό του ως υποκρυπτόμενου εκδότη.
2. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (αρ. πράξης 1315/2017), διαχειριστικής περιόδου, διότι αντί της περίπτωσης β' του αρ. 7§3 του ν. 4337/2015, έπρεπε να εφαρμοστεί η περίπτωση δ' του ίδιου άρθρου.

A. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εκτίμησης πραγματικών περιστατικών και μη θεμελίωσης εικονικότητας

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 βεβαιώνεται 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 στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την

έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή στις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., στις οποίες εκθέτονται όλα τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις, μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα εξής:

- Σύμφωνα με την αρ. έκθεση τακτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., για την εταιρία , η ελεγχόμενη εξέδωσε προς την εταιρίαστην χρήση, (58) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 751.688,31 ευρώ. Η εκδότρια δεν διέθετε πραγματικές αγορές ώστε να μπορεί να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις «σκραπ» που τιμολόγησε από το υποκατάστημα της στα
- Η εταιρία, παρά το μεγάλο ύψος συναλλαγών που είχε (τα συνολικά έσοδα ανήλθαν στο ποσό των 2.802.345,44€, ενώ το συνολικό κόστος πωληθέντων πλέον εξόδων διάθεσης και διοικητικής λειτουργίας ανήλθε στο ποσό των 2.814.613,49€) κατάφερε με την τακτική χρησιμοποίησης εικονικών τιμολογίων να μην πληρώσει κανένα ποσό ΦΠΑ ή φόρου εισοδήματος στο ελληνικό δημόσιο.
- Το μεγαλύτερο μέρος των χρημάτων από την είσπραξη των επιταγών, σχετικών με την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εισπράχθηκαν από τον
- Ο είναι το πρόσωπο που έδινε οδηγίες και πλήρωνε τους μεταφορείς- οδηγούς, σύμφωνα με τις καταθέσεις των ιδίων.
- Ο ισχυρισμός του, ότι ελλείπει άλλων πόρων αναγκάστηκε να προβεί σε παράνομες ενέργειες προκειμένου να εξασφαλίζει τα 100 ή 150 ευρώ για κάθε παράνομη πράξη, δεν ευσταθεί επειδή ήταν ιδιοκτήτης δύο πολυτελών ΙΧ αυτοκινήτων μάρκας JAGUAR & BMW και τριών φορτηγών. Ακόμη είναι ιδιοκτήτης δύο ακινήτων, μιας μονοκατοικίας 102 τμ και ενός καταστήματος 150 τμ..

Συνεπώς ο προσφεύγων γνώριζε και συμμετείχε ενεργά στην έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, είχε γνώση των πεπραγμένων και ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι ήταν το υποκρυπτόμενο πρόσωπο .

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης κατά τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 , στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής, στην παρούσα προσφυγή αόριστα, γενικά και χωρίς να παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, θεωρεί ανατιολόγητες τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή περαιτέρω, με την αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ έγινε δεκτό ομόφωνα ότι: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη προσωπικής του εμπλοκής στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δε γίνεται αποδεκτός.

Β. Ως προς ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού του προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3 , ν. 4337/2015).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 7§3 του ν. 4337/2015 προβλέπεται ότι: «3. 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:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- 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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) ...»

Επειδή για την περίπτωση δ' του αρ. 7§3 του ν. 4337/2015 εκδόθηκε διευκρινιστική Πολ, η 1252/2012 σύμφωνα με την οποία (αρ. 15 παρ. β) αναφέρεται ότι:

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) (μέχρι 1.1.2014) και [55](#) (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα [παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72](#), του ν. [4174/2013](#)), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. [4337/2015](#), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. ...

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ. ...

δ. Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, **στο λήπτη** ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1091/29-04-2013, η οποία κοινοποίησε την αριθμ. 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, έγινε δεκτό ομόφωνα ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή η περίπτωση δ' του αρ. 7§3 του ν. 4337/2015 αφορά το πρόστιμο το οποίο επιβάλλεται στον **λήπτη** και όχι στον εκδότη ή στον υποκρυπτόμενο εκδότη

Επειδή σύμφωνα με τη γνωμοδότηση 275/2016 ΝΣΚ «... οι πραγματικοί υπόχρεοι που υποκρύπτονται δεν έχουν την ιδιότητα των συνυπόχρεων κατά την έννοια του άρθρου 82 παρ. 1 εδ. Α' του Ν.Δ 356/1974, διότι ευθύνονται ανεξαρτήτως από τα φαινόμενα πρόσωπα και κατά συνέπεια λαμβάνονται σε βάρος τους όλα τα προβλεπόμενα διοικητικά, ασφαλιστικά, αναγκαστικά και λοιπά μέτρα είσπραξης, αφού συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου όπου θα καταλογιστούν οι ανάλογες κυρώσεις και σ' αυτούς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το πρόστιμο ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν. 4337/2015, εφόσον ο προσφεύγων ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο ήταν στην ουσία ο εκδότης των εικονικών φορολογικών παραστατικών και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί

αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α§2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§73ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

1...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του με αριθμό οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **124.959,37€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	149.951,24 €	62.479,69 €	47.434,58 €	109.914,27 €	109.914,27€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του με αριθμό οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ΦΠΑ περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **43.141,83 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	51.770,20 €	21.570,92 €	16.376,64 €	37.947,56€	37.947,56€

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) την επικύρωση των : 1) με αριθμό οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση) και 2) με αριθμό οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου (χρήση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά και μόνο με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την επικύρωση της: 1) με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ. 3&5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου έως, 2) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου,

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

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος (χρήση)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	124.959,37€	124.959,37€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	149.951,24 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	62.479,69 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	47.434,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	274.910,61 €	234.873,64 €

ΦΠΑ

Με την αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου

Διαχειριστική περίοδος –

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
--	---------------	-----------------------

Φ.Π.Α.	43.141,83 €	43.141,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	51.770,20 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	21.570,92 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	16.376,64€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	94.912,03 €	81.089,39€

Πρόστιμο ΚΒΣ

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ. 3&5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου έως : **85.756,07€**

Πρόστιμο ΦΠΑ

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου έως : **20.367,06€**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.