



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

21-02-2017

Αριθμός απόφασης

1628

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014). «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότηση υπογραφής>>.

4. Την από 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός Τ.Κ κατά της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθ 5 του ν 2523/1997 όπως τροπ/κε με ,αρθ. 55 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), και αρθ. 7 Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα. και ειδικότερα :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		16-09-2016	11-10-2016 *	Φ.Π.Α	2009	216.000,69

* Εστάλη με συστ επιστ. αριθ. πρωτ/23-09-2016

5. Την με αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16-09-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 216.00,69 € για τη διαχειριστική περίοδο 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν 2523/1997.

Τα παραπάνω πρόέκυψαν κατόπιν της με αριθ. αριθ./21-12-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στην Ατομική επιχείρηση «..... του με ΑΦΜ: με Δραστηριότητα:>>

Η εντολή αυτή εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ./23-10-2014 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ με το οποίο ζητείτο η κατάσχεση φορολογικού στοιχείου που ήχε λάβει ο προσφεύγων από την εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ Από την σελίδα 12 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας ΚΕΦ. 5.2 προκύπτει ότι κατόπιν της υπ αριθ./17-04-2015 Πρόσκλησης, ο προσφεύγων προσκόμισε το υπ αριθ./08-12-2009 Τιμ. Πώλησης εκδόσεως Καθαρής Αξίας 378.948,60 € πλέον Φ.Π.Α 72.000,23 €. Στην συνέχεια συντάχθηκε η με αριθ./17-04-2015 Έκθεση Κατάσχεσης στοιχείων η οποία θυροκολλήθηκε στην οικεία του προσφεύγοντα σύμφωνα με την νόμιμη διαδικασία στις 09-10-2015. Αντιγραφο της Έκθεσης Κατάσχεσης εστάλη στο Σ.Δ.Ο.Ε ΔΥΤ ΕΛΛΑΔΟΣ.

Στην συνέχεια το ΣΔΟΕ αφού ολοκλήρωσε τον έλεγχο στην, απέστειλε με το υπ αριθ./30-05-2016 Δελτίο Πληροφοριών την από 31-12-2015 συνταχθείσα Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92). Από την εν λόγω έκθεση, **που αφορούσε προμηθευτή του προσφεύγοντος**, προέκυπτε ότι: << Το σύνολον των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση, είναι **εικονικά στο συνολό τους**. Εκτενές απόσπασμα αυτής που αφορά την υπό εξέταση υπόθεση περιλαμβάνεται και στις σελίδες της από 16-09-2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας βάσει της οποίας εκδόθηκε η επίδικος Πράξη.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την 31-12-2015 έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ και από περεταίρω ενέργειες που περιγράφονται στην σελίδες της οικείας έκθεσης ελέγχου, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων για τη χρήση 2009 έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 378.948,60 € εκδόσεως της επιχείρησης «ΜΗΧΑΝΟΤΕΧΝΙΚΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ πλέον Φ.Π.Α 72.000,23 . €

Από την συνταχθείσα από 16/09/2016 έκθεση ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκύπτουν συνοπτικά τα εξής :

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων **είναι λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου**, το οποίο καταχώρησε στα βιβλία του.
- Το γεγονός ότι εξέπεσε από τον προς απόδοση φόρο τον Φ.Π.Α αυτών.
- Δεν υπεβλήθη αίτημα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 από την προσφεύγουσα

Εξέδωσε την υπ' αριθ./16-09-2016 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010 με την οποία επεβλήθη πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού **216.000,69** ήτοι [72.000,23 x3 =216.000,69]

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα και πάσχει νομιμότητας, διότι κατά την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων του ελεγχόμενου τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δεν του παραδόθηκε έκθεση κατάσχεσης.
2. Η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων για την χρήση 2009 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

3. Η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας του τιμολογίου ως προς την συναλλαγή από την φορολογική αρχή είναι πλημμελής και ατεκμηρίωτη και ότι η εν λόγω συναλλαγή είναι πραγματική. Το ποσό της συναλλαγής αυτής ανήρχετο σε 45.000 € και κατέβαλε μέσω της Άλφα Μπάνκ, έναντι το ποσό των 3000€ χωρίς να έχει εξοφλήσει το υπόλοιπο μέχρι την υποβολή της προσφυγής. Στο επίδικο δε αυτό τιμολόγιο, η εκδότρια είχε αναγράψει το ποσό 450.948,83 € αντί του ορθού 45.094,88 € κατά λάθος. Επίσης αυτός στα βιβλία του εκ παραδρομής καταχώρησε τα λάθος ποσά όπως αναγράφοντο στο τιμολόγιο. Δεν ηδύνατο να γνωρίζει την δράση της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ 3 και 4 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: << 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, **εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο**, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της εν λόγω υπόθεσης προκύπτει ότι : Εκδόθηκε η υπ αριθ. 250/2015 εντολή ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στην ελέγκτρια κα προκειμένου να κατασχεθεί το υπ' αριθ./05-12-2009 φορολογικό στοιχείο. Ο έλεγχος επέδωσε στις 17/04/2015 την με αριθ. πρωτ./05-12-2009 πρόσκληση στον κο(εξουσιοδοτούμενο από τον ελεγχόμενο), προκειμένου να προσκομιστεί το υπ' αριθ./05-12-2009 τιμολόγιο. Στις 17/04/2015 κατασχέθηκε στο κατάστημα της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο το οποίο προσκόμισε η ίδια η επιχείρηση και την ίδια ημέρα συντάχθηκε και η υπ' αριθ./17-04-2015 έκθεση κατάσχεσης η οποία, στην συνέχεια θυροκολλήθηκε την 09/10/2015 στην οικία του ελεγχόμενου από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος του προσφεύγοντος περί << Παράβαση ουσιώδους τύπου, λόγω μη σύνταξης και μη επίδοσης έκθεσης κατάσχεσης >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 παρ 1 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

"1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....."

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Άρα η διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009 αρχικώς παραγραφόταν βάσει των ανωτέρω στην πενταετία ήτοι 31/12/2015, για το εισόδημα, τον Φ.Π.Α και την επιβολή του προστίμου.

Επειδή με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά

τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή εν προκειμένω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμου της χρήσης 2009, άρχισε στις 31/12/2010 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31/12/2015, αλλά παρατάθηκε νομίμως μέχρι 31/12/2016, εφόσον, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, καθότι εκδόθηκε η εντολή ελέγχου στις 21-12-2015 από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο επικαλούμενος λόγος του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων και φύλλων ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ίσχυαν, ορίζεται: « Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της συναλλαγής, που περιγράφεται στο ληφθέν εικονικό Τιμολόγιο, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην 19-06-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Χαλκίδας με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστά αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία καταλήγει στο συμπέρασμα της λήψης του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου. Η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα του εν λόγω τιμολογίου, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, στηρίχθηκε δε στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση των στοιχείων και όχι στην μεμονωμένη εκτίμηση κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Συνοπτικά. Από την με ημερ. 31/12/2015 (συνημμένη και εκτενώς μεταφερόμενη στην οικεία από 19-06-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Χαλκίδας) έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση << με Α.Φ.Μ>> ήταν αδιαμφισβήτητο μόνο εκδότης εικονικών στοιχείων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον λήπτη (προσφεύγοντα) από την Δ.Ο.Υ Χαλκίδας διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του 1 φορολογικό στοιχείο με εκδότη την επιχείρηση με Α.Φ.Μ , συνολικής αξίας 378.948,60 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α 72.003,23 ευρώ, ήτοι σύνολο 450.948,83 ευρώ, για την χρήση 2009. Αυτό το στοιχείο κατασχέθηκε με την υπ αριθ./2015 Έκθεση Κατάσχεσης. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποιο στοιχείο (αποδ, πληρωμής ,μεταφορικά κλπ) προς απόδειξη της εν λόγω συναλλαγής.

Στην προκειμένη περίπτωση ,δεδομένης της εικονικότητας των συναλλαγών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος << ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου και ότι κατά τη λήψη αυτού τελούσε σε καλή πίστη >>, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) ..,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί φορολογητέα εκροή, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η συναλλαγή να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε

κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εκροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των φορολογητέων εισροών και εκροών εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως **λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου** ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, **διενήργησε έκπτωση** φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή από 26-07-2013.

Επειδή ακολούθως με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως **λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου** ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, **διενήργησε έκπτωση** φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με την παρ. 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 (αναριθμήθηκε σε παρ. 44 του άρθρου 72 ν.4174/2013). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.): «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Στην παρούσα περίπτωση ο προσφεύγων αν και είχε τη δυνατότητα να επιλέξει να υπαχθεί στις επιεικέστερες διατάξεις, υποβάλλοντας εμπροθέσμως το σχετικό αίτημα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, δεν το έπραξε.

Οπότε ορθά εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 στην έκδοση της υπ' αριθ./2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α,

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19-06-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Χαλκίδας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 26/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ./16 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 216.000,69 € .**

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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