



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-09-2019

Αριθμός Απόφασης: 1948

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, 5) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, 6) της με αρ. Οριστικής

Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, 7) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, 8) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις 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 του - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από 24/11/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων της **Δ.Ο.Υ.** και η από 24/03/2017 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της **Δ.Ο.Υ.**, που αφορούσαν την επιχείρηση, με **Α.Φ.Μ.**, σύμφωνα με τα οποία η επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά τα έτη 2006, 2007, 2009 και 2010 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά και μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 55.000,00 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 10.450,00 ΕΥΡΩ, συνολικής αξίας 65.450,00 ΕΥΡΩ από το αθλητικό σωματείο, με **Α.Φ.Μ.**

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου (η οποία αντικαταστάθηκε με τις υπ. αριθ. και εντολές ελέγχου) και απεστάλη στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση και πριν την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων, υπέβαλε στην αρμόδια **Δ.Ο.Υ.**, δηλώσεις φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. δυνάμει των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016. Για την προκύπτουσα από την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων οφειλή, υπήχθη με την αρ. πρωτ. αίτηση του στη ρύθμιση οφειλών του Ν.4174/2013, 24 δόσεων, την οποία όμως απώλεσε στις 01/08/2018. Κατόπιν των ανωτέρω η **Δ.Ο.Υ.** προέβη σε μερικό έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, συνέπεια του οποίου ήταν η σύνταξη της από Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και της από έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 (όπως εφαρμόζεται με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση:

- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **4.000,00 ΕΥΡΩ** (20.000,00 X 20%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, με **Α.Π.Θ.** ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (**Τ.Π.Υ. εκδόσεως**), καθαρής αξίας **20.000,00 ΕΥΡΩ**, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία αυτού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12, 18 παρ.2 και 9 και 30 παρ. 4 και 7 του Π.Δ.186/1992 του Κ.Β.Σ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 β' και 9 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του Ν.4337/2015.
- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **8.000,00 ΕΥΡΩ** (20.000,00 X 40%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, με **Α.Π.Θ.** ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (**Τ.Π.Υ. εκδόσεως**), καθαρής αξίας **20.000,00 ΕΥΡΩ**, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12, 18 παρ.2 και 9 και 30 παρ. 4 και 7 του Π.Δ.186/1992 του Κ.Β.Σ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 β' και 9 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **1.760,00 ΕΥΡΩ** (4.400,00 X 40%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, με **Α.Π.Θ.** ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (**Τ.Π.Υ. εκδόσεως**), καθαρής αξίας **5.000,00 ΕΥΡΩ**, με μερικώς εικονική αξία αυτού **4.400,00 ΕΥΡΩ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12, 18 παρ.2 και 9 και 30 παρ. 4 και 7 του Π.Δ.186/1992 του Κ.Β.Σ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 β' και 9 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **3.600,00 ΕΥΡΩ** (9.000,00 X 40%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, με **Α.Π.Θ.** ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (**Τ.Π.Υ.** **εκδόσεως**), καθαρής αξίας 10.000,00 ΕΥΡΩ, με μερικώς εικονική αξία αυτού **9.000,00 ΕΥΡΩ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12, 18 παρ.2 και 9 και 30 παρ. 4 και 7 του Π.Δ.186/1992 του Κ.Β.Σ.. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 β' και 9 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 (όπως εφαρμόζεται με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ήταν η έκδοση:

- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **1.900,00 ΕΥΡΩ** (3.800,00 X 50%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (**Τ.Π.Υ.** **εκδόσεως**). Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.
- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **1.900,00 ΕΥΡΩ** (3.800,00 X 50%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (**Τ.Π.Υ.** **εκδόσεως**). Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.
- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **418,00 ΕΥΡΩ** (836,00 X 50%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (**Τ.Π.Υ.** **εκδόσεως**). Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

6 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

- της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **855,00 ΕΥΡΩ** (1.710,00 Χ 50%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (**Τ.Π.Υ.** **εκδόσεως**). Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως εφαρμόζονται με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις, που αφορούν τις χρήσεις 2006, 2007, 2009 και 2010 εκδόθηκαν σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης είχε παραγραφεί.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, νόμω και ουσία αβάσιμος και αστήρικτος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται 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) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 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 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4474/2017 ορίζεται ότι: «1. 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, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 4446/2016 "1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 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 παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 58 του Ν 4446/2016 ορίζεται ότι "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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 59 του Ν 4446/2016 ορίζεται ότι "1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 2 του Ν.4446/2016 ορίζεται 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 τα οριζόμενα στο άρθρο 3, της ΠΟΛ.1110/2017: «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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, μετά τη γνωστοποίηση της υπ. αριθ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου, έκανε χρήση των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016 και υπέβαλε δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και στη συνέχεια για την προκύπτουσα από την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων οφειλή, εντάχθηκε με την υπ. αριθ. πρωτ. αίτηση του στη ρύθμιση οφειλών του Ν.4174/2013, 24 δόσεων, την οποία όμως απώλεσε στις 01/08/2018.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν τήρησε τις διατάξεις του Ν 4446/2016 ως προς την καταβολή ή τη ρύθμιση του φόρου εντός 30 ημερών, εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων των άρθρων 57-60 του Ν 4446/2016. Η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 61 του Ν 4446/2016 και της ΠΟΛ 1110/2017 επέβαλε τα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 και του άρθρου 6 του Ν 2523/1997, δεδομένου ότι οι δηλώσεις θεωρούνται ως μηδέποτε υποβληθείσες. Το δε δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 61, δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών ετών (3) από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, 5) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015),

διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, 6) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, 7) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, 8) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	Απόφασης
Πρόστιμο (3.800,00 X 50,00% = 1.900,00)	1.900,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.900,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	Απόφασης
Πρόστιμο (1.710,00 X 50,00% = 855,00)	855,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	855,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	Απόφασης
Πρόστιμο (836,00 X 50,00% = 418,00)	418,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	418,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 Ν.4472/2017),

διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	Απόφασης
Πρόστιμο (3.800,00 X 50,00% = 1.900,00)	1.900,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.900,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	Απόφασης
Πρόστιμο (20.000,00 X 20,00% = 4.000,00)	4.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	Απόφασης
Πρόστιμο (4.400,00 X 40,00% = 1.760,00)	1.760,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.760,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	Απόφασης
Πρόστιμο (9.000,00 X 40,00% = 3.600,00)	3.600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.600,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	Απόφασης
Πρόστιμο (20.000,00 X 40,00% = 8.000,00)	8.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.000,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

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