



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 27/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1307

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**..... κατά **α)** της με αριθ. - οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, **β)** της με αριθ. - προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008 και **γ)** του με αριθ. - σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις και το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. - οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **3.515,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 37.000€ πλέον ΦΠΑ 7.030,00€ έκδοσης της ατομικής επιχείρησης τηςς τουμε **ΑΦΜ**:....., σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $7.030,00€ \times 50\% = 3.515,00€$.
- ✓ Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση της ανωτέρω πράξης είχε κοινοποιηθεί (στις 7/5/2018) στον προσφεύγοντα το με αριθ. - σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του και η με αριθ. - προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013, προκειμένου να διατυπώσει εντός 20 ημερών τις απόψεις του.

Η ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. - εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. - έγγραφο της ΔΟΥ Βέροιας (αρ. πρωτ. εισ. -) με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Βέροιας όπου διαπιστώνεται ότι η τουμε **ΑΦΜ**:..... εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα (μεταξύ άλλων ληπτών) στη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2008 τα ακόλουθα εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) για το σύνολο της συναλλαγής:

Α/Α	ΑΡ. & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. 26 - 7/1/2008	5.000,00	950,00	5.950,00
2	Τ.Π.Υ. 27 - 18/1/2008	5.000,00	950,00	5.950,00
3	Τ.Π.Υ. 31 - 1/2/2008	5.000,00	950,00	5.950,00
4	Τ.Π.Υ. 35 - 11/2/2008	5.000,00	950,00	5.950,00
ΣΥΝΟΛΟ Α΄ ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2008		20.000,00	3.800,00	23.800,00
5	Τ.Π.Υ. 45 - 19/4/2008	4.200,00	798,00	4.998,00
6	Τ.Π.Υ. 47 - 9/5/2008	4.200,00	798,00	4.998,00
ΣΥΝΟΛΟ Β΄ ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2008		8.400,00	1.596,00	9.996,00

7	Τ.Π.Υ. 3 - 28/11/2008	2.400,00	456,00	2.856,00
8	Τ.Π.Υ. 19 - 18/12/2008	3.200,00	608,00	3.808,00
9	Τ.Π.Υ. 21 - 23/12/2008	3.000,00	570,00	3.570,00
ΣΥΝΟΛΟ Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2008		8.600,00	1.634,00	10.234,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2008		37.000,00	7.030,00	44.030,00

Ο προσφεύγων στις 31/10/2017, ανταποκρινόμενος στη με αριθ. - ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών κατά τις διατάξεις του Ν.4446/2016 προσήλθε και υπέβαλε εμπρόθεσμα στην αρμόδια ΔΟΥ: **α)** τη με αριθ./2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, κατά τις διατάξεις των άρθρων 58 - 61 του Ν.4446/2016 με την οποία δηλώθηκε η αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τα ως άνω ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, προσαυξάνοντας τα καθαρά κέρδη (κωδ. 401 του Ε1) κατά **37.000,00€** και **β)** τη με αριθ./2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ δ' τριμήνου 2008, κατά τις διατάξεις των άρθρων 58 - 61 του Ν.4446/2016, με την οποία μετέφερε το σωστό πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ύψους **1.444,86** και πρόσθεσε (αντί να αφαιρέσει) στις δαπάνες της ποσό **8.600,00€** και από το ΦΠΑ δαπανών ποσό **1.634,00€**, που αφορούσαν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την τουστο δ' τρίμηνο 2008.

Επιπλέον, στις 8/1/2018 μετέβη στη ΔΟΥ και υπέβαλε: **α)** τη με αρ./2018 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ α' τριμήνου 2008 με την οποία αφαίρεσε από τις δαπάνες της ποσό **20.000,00€** και από το ΦΠΑ δαπανών ποσό **3.800,00€**, που αφορούσαν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία α' τριμήνου κι έτσι μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της εν λόγω περιόδου από 9.140,32€ σε **5.340,32€**, **β)** τη με αρ./2018 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ β' τριμήνου 2008 με την οποία μετέφερε το σωστό πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ύψους **5.340,32€** και αφαίρεσε από τις δαπάνες της ποσό **8.400,00€** και από το ΦΠΑ δαπανών ποσό **1.596,00€** που αφορούσαν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία β' τριμήνου κι έτσι μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της εν λόγω περιόδου από 23.020,45€ σε **17.624,45€** και **γ)** τη με αρ./2018 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ γ' τριμήνου 2008 με την οποία μετέφερε το σωστό πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ύψους **17.624,45€** και ως συνέπεια μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της εν λόγω περιόδου από 6.840,86€ σε **1.444,86€**.

Στη συνέχεια, στις 20/9/2018 (μετά την καταληκτική ημερομηνία υποβολής δηλώσεων του Ν.4446/2016 όπως είχε παραταθεί με τον Ν.4499/2017, ήτοι 25/11/2017) ο προσφεύγων μετέβη εκ νέου στην αρμόδια ΔΟΥ και υπέβαλε τη με αριθ./2018 τροποποιητική περιοδική δήλωση δ' τριμήνου ΦΠΑ 2008 με την οποία διόρθωσε τη με αριθ./2017 πρώτη τροποποιητική δήλωση με τα ορθά ποσά (αφαιρώντας από τις δαπάνες της ποσό **17.200,00€** και από το ΦΠΑ δαπανών ποσό **3.267,96€**).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ο έλεγχος της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης έκρινε ότι με την πρώτη υπ' αριθ./2017 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ δ' τριμήνου 2008 που υποβλήθηκε βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 - 61 του Ν.4446/2016 δεν αποκαταστάθηκε πλήρως η διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ και εξέδωσε τη με αριθ. - οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω

προσβαλλόμενων πράξεων και του σημειώματος διαπιστώσεων της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Στις **20/9/2018** υπέβαλε τη με αριθ. /**2018** τροποποιητική περιοδική δήλωση δ' τριμήνου ΦΠΑ 2008 με τα ορθά ποσά (αφαίρεσε την καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων και του αντίστοιχου ΦΠΑ από τις δαπάνες της και τον αναλογούντα σε αυτές ΦΠΑ), η οποία αντικατέστησε τη με αριθ. - **2017** τροποποιητική περιοδική δήλωσή του που είχε υποβάλει κατά τις διατάξεις των άρθρων 58 έως 61 του Ν.4446/2016. Επομένως η δεύτερη (υποβληθείσα στις **20/9/2018**) τροποποιητική περιοδική δήλωση υπάγεται στις διατάξεις του Ν.4446/2016 καθώς ανατρέχει στον χρόνο υποβολής της πρώτης τροποποιητικής, αποκαθιστώντας τη διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2008.
2. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, γιατί παρόλο που εξοφλήθηκε ολοσχερώς ο ΦΠΑ και ο πρόσθετος φόρος που προέκυψε από την υποβολή της με αριθ. - **20/9/2018** τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του δ' τριμήνου 2008, καλείται ο προσφεύγων με τις προσβαλλόμενες πράξεις να καταβάλει φόρο εκ νέου.

Ως προς την προσβαλλόμενη προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 και το με αριθ. - σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθ. - προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008 και του με αριθ. - σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος ως προς τη με αριθ. - οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 χρήσης 2008

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 1 του Ν.4446/2016 ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 58 παρ. 1 και 2 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, στο άρθρο 59 παρ. 1 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, περαιτέρω όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1009/19.01.2017: «VII. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ... 3. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, 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. 4. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, 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 προσαρμόζονται αναλόγως. Ευνόητο είναι ότι για την φορολογητέα ύλη που δεν αποκαθίσταται με τις ανωτέρω δηλώσεις, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της

οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων».

Επειδή, στο άρθρο 61 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τις οποίες ανακαλείται η υποβληθείσα με τις ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 δήλωση, με τη συνυποβολή των προβλεπόμενων κατά περίπτωση παραστατικών, τα οποία απαιτείται να αποδεικνύουν ότι, συντρέχει ο λόγος ανάκλησης την 1η Ιανουαρίου του οικείου έτους, εκτός εάν για τα συγκεκριμένα ακίνητα, για τα οποία είχαν υποβληθεί δηλώσεις με τις διατάξεις του νόμου αυτού, έχει εκδοθεί και χρησιμοποιηθεί το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. της παρ.1 του άρθρου 54Α του ν.4174/2013 (Α' 170). Τυχόν φόροι και τόκοι που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται. 2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Ν.4446/2016 ορίζεται ρητά ότι φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται. Επιπρόσθετα, λαμβάνοντας υπόψη ότι η καταληκτική ημερομηνία υποβολής δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 ήταν η **25/11/2017** όπως είχε παραταθεί με τον Ν.4499/2017, και στη συγκεκριμένη περίπτωση η με αριθ./2018 τροποποιητική περιοδική δήλωση δ' τριμήνου ΦΠΑ 2008 που υποβλήθηκε μεταγενέστερα, ήτοι στις **20/9/2018**, δε δύναται να υπαχθεί στον Ν.4446/2016 ούτε να τύχει των ευεργετημάτων αυτής, ήτοι τη μη επιβολή των προστίμων 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.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «1. 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. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν.4472/2017** 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 **ΠΟΛ.1119/2018** διευκρινίστηκε ότι: «Με την παρούσα παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων. ... 1.3. Λοιπά θέματα α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν τίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν.4337/2015 που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν.4472/2017 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία. ...»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με τη με αριθ./2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ δ' τριμήνου 2008 που υπέβαλε εμπροθέσμως ο προσφεύγων βάσει των άρθρων 57 - 61 του Ν.4446/2016 για τη χρήση 2008, δεν αποκαταστάθηκαν πλήρως οι φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες, καθώς όπως προαναφέρθηκε, αντί να αφαιρέσει από τις δαπάνες και τον φόρο δαπανών ποσό 8.600,00€ (που αντιστοιχεί στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της του) και τον ΦΠΑ αυτών ποσού **1.634,00€**, πρόσθεσε αξία δαπανών **8.600,00€** με αναλογούντα ΦΠΑ **1.634,00€**. Επιπλέον, οι τροποποιητικές δηλώσεις α', β' και γ' τριμήνου ΦΠΑ 2008 με τις οποίες ο προσφεύγων αφαίρεσε την αξία των εικονικών δαπανών και του αναλογούντος ΦΠΑ (όπως αναλύθηκε προηγουμένως), υποβλήθηκαν στις **8/1/2018** δηλαδή **μετά** την έκδοση της με αριθ. - εντολής φορολογικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, η αρμόδια ΔΟΥ ορθώς εξέδωσε τη με αριθ. - οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 χρήσης 2008.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι

νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι η δεύτερη τροποποιητική περιοδική δήλωση υπάγεται στις διατάξεις του Ν.4446/2016 καθώς ανατρέχει στον χρόνο υποβολής της πρώτης τροποποιητικής, αποκαθιστώντας τη διαπιστωθείσα παράβαση του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη χρήση 2008 καθώς και ότι παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....** α) ως **απαράδεκτης** ως προς τη με αριθ. - προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 της χρήσης 2008 και το με αριθ. - σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 και β) ως **αβάσιμης** ως προς τη με αριθ. - οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2008

Η με αριθ..... - οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	3.515,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση.