



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30.06.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1158

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.
5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

(άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.875,00 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι του Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 25.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.750,00 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $25.000,00 \text{ €} * 23\% = 5.750,00 \text{ €} * 50\% = 2.875,00 \text{ €}$.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου άρθρου 79 ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, που όπως διαπιστώθηκε εξέδωσε εκατόν τέσσερα (104) εικονικά τιμολόγια πωλήσεων συνολικής καθαρής αξίας 2.553.271,05 € προς διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα εταιρία.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής. Καλή πίστη της ως λήπτριας.
- 2) Όταν η εταιρία έλαβε γνώση (.....) ότι υπήρχε πιθανότητα το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο να μην είναι σύννομο και πριν την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, υπέβαλε τόσο την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτος 2014 αυξάνοντας τα φορολογητέα κέρδη κατά το ποσό των 25.000,00 € (αξία του τιμολογίου), όσο και τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. αφαιρώντας τον Φ.Π.Α. που είχε εκπέσει. Βάσει των ανωτέρω δεν προέκυψε καμία απολύτως ζημία προς το Δημόσιο από εισόδημα και Φ.Π.Α.. Η έγκαιρη υποβολή των τροποποιητικών

δηλώσεων, που είναι ανέκκλητες, ακριβώς αποκατέστησε τη φορολογική και δημοσιονομική τάξη και ουδεμία απολύτως ζημία στο Δημόσιο επήλθε. Συνεπώς δεν θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο στο εισόδημα και στον Φ.Π.Α. για λήψη εικονικού στοιχείου.

- 3) Το επιβληθέν πρόστιμο είναι υπερβολικό και παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης και την αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.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 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστатωμένα 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου και ο προσδιορισμός του προστίμου Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από έκθεση μερικού ελέγχου άρθρου 79 ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, ερειδόμενη στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της ίδιας φορολογικής αρχής για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και έδρα επί της οδού, στη Λάρισα. Όπως διαπιστώθηκε, η τελευταία εξέδωσε εκατόν τέσσερα (104) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορους λήπτες μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα επιχείρηση, που έλαβε το εικονικό υπ' αριθ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 25.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.750,00 €

για εργασίες επιχρισμάτων, ηλεκτρολογικές και υδραυλικές μετά των υλικών. Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότηρια του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου επιχείρηση «.....» τα εξής:

- Δεν διέθετε καμία επαγγελματική εγκατάσταση στις χρήσεις 2012 και 2013. Ειδικότερα φέρεται να αποχώρησε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στη Λάρισα από το έτος 2012, όπως βεβαιώνεται από έγγραφη δήλωση της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή, της επαγγελματικής στέγης,
- Στις υποβληθείσες δηλώσεις της Φ.Π.Α. εμφανίζονται οι κάτωθι φορολογητέες εκροές και εισροές:

Διαχειριστική Περίοδος	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές
.../2008-31/12/2009	0,00 €	0,00 €
01/01-31/12/2010	40.178,00 €	40.455,90 €
01/01-31/12/2011	704.156,44 €	746.006,00 €
01/01-31/12/2012	796.641,26 €	867.868,43 €
01/01-31/12/2013	2.558.583,79 €	2.469.979,77 €

- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων χρήσης 2013, δηλώθηκε ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 11.856,89 €, ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τοιαύτες καταστάσεις,
- Η δραστηριότητα της σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου ήταν οι οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, ενώ σύμφωνα με τον, ΑΦΜ (εργαζόμενό της) ήταν η πώληση άμμου και χαλικιού,
- Το αντικείμενο εργασιών της (οδικές μεταφορές εμπορευμάτων) δεν έχει συνάφεια με την υπό κρίση συναλλαγή (εργασίες επιχρισμάτων μετά υλικών, γυψοσανίδων μετά υλικών, ηλεκτρολογικών εργασιών, υδραυλικών εργασιών μετά υλικών) με την προσφεύγουσα,
- Απασχόλησε δύο εργαζόμενους κατά το έτος 2013 σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Υποκαταστήματος Τρικάλων),
- Σχετικά με τις εξοφλήσεις του συγκεκριμένου τιμολογίου (συνολικής αξίας 30.750,00 €), από τις επιταγές που προσκομίστηκαν (ποσού 16.000,00 €) δεν προκύπτει ότι η εξόφληση έγινε σε τραπεζικό λογαριασμό της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεδομένο απαραίτητο για να εξεταστεί περαιτέρω ενδεχόμενη καλοπιστία της λήπτριας εικονικού στοιχείου (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης

εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για έλλειψη αιτιολογίας και μη απόδειξη της εικονικότητας της συναλλαγής καθώς και καλοπιστίας της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 οριζόταν έως και 16/10/2015 ότι: «δ) 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 (σ.σ. 13.5.2017) 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 το άρθρο 19 του ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν.4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» ορίζεται ότι: **«1.3. Λοιπά θέματα - α)** Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται 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, στην προκειμένη περίπτωση, στις επιδόθηκε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας κ. η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση, με την οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. εντολή φορολογικού ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Η προσφεύγουσα στις υπέβαλε την με αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, βάσει της οποίας αύξησε τα φορολογητέα κέρδη κατά 25.000,00 € και περαιτέρω στις υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Οκτωβρίου του έτους 2013 και αφαίρεσε από την στήλη των φορολογητέων εισροών της την καθαρή αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου και απεδόθη στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. Βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι η τροποποίηση της φορολογητέας ύλης στη φορολογία εισοδήματος και στον Φ.Π.Α., σχετικά με το εικονικό φορολογικό στοιχείο, πραγματοποιήθηκε μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 δεν θίγεται το πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Επειδή, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, συνεπώς ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 καθώς η προσφεύγουσα εξέπεσε βάσει αυτού Φ.Π.Α. ύψους 5.750,00 €.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι δεν θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο Φ.Π.Α. και ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι υπερβολικό και παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης και την αρχή της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 του ν. 4472/2017)
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	2.875,00€
----------	-----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.