



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/01/2018

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

Αριθμός απόφασης: 206

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004,

β) της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005,

- γ) της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006,
- δ) της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,
- ε) της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ. /14.07.2017, /14.07.2017, /14.07.2017, /14.07.2017 και /14.07.2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004, 01/01/2005 – 31/12/2005, 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, πρόστιμο ποσού 1.502,64€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 16.696,00€ πλέον ΦΠΑ 3.005,28€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ283	4/10/2004	3.100,00	558,00
2		ΤΠΥ348	22/10/2004	3.100,00	558,00
3		ΤΠΥ385	1/11/2004	6.600,00	648,00
4		ΤΠΥ502	3/12/2004	3.446,00	620,28
5		ΤΠΥ541	17/12/2004	3.450,00	621,00
ΣΥΝΟΛΟ				19.696,00	3.005,28

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 3.005,28€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, πρόστιμο ποσού 1.768,50€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 18.800,00€ πλέον ΦΠΑ 3.537,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ749	18/2/2005	3.500,00	630,00
2		ΤΠΥ900	4/4/2005	3.500,00	665,00
3		ΤΠΥ1002	26/4/2005	3.300,00	627,00
4		ΤΠΥ1579	12/10/2005	4.200,00	798,00
5		ΤΠΥ1919	22/12/2005	4.300,00	817,00
ΣΥΝΟΛΟ				18.800,00	3.537,00

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 3.537,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, πρόστιμο ποσού 1.140,00€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης τριών (-3-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.280,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ2520	16/5/2006	4.000,00	760,00
2		ΤΠΥ403	14/11/2006	4.100,00	779,00
3		ΤΠΥ447	28/11/2006	3.900,00	741,00
ΣΥΝΟΛΟ				12.000,00	2.280,00

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 2.280,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 1.686,25€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 17.750,00€ πλέον ΦΠΑ 3.372,50€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ605	22/1/2005	3.450,00	655,50
2		ΤΠΥ775	16/3/2007	3.400,00	646,00
3		ΤΠΥ1099	19/6/2007	3.550,00	674,50
4		ΤΠΥ1648	30/11/2007	3.750,00	712,50
5		ΤΠΥ1723	31/12/2007	3.600,00	684,00
ΣΥΝΟΛΟ				17.750,00	3.372,50

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 3.372,50€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 3.553,00€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκρών ως λήπτης εννέα (-9-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 37.400,00€ πλέον ΦΠΑ 7.106,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ1753	15/1/2008	3.650,00	693,50
2		ΤΠΥ2306	11/6/2008	4.150,00	788,50
3		ΤΠΥ2308	12/6/2008	4.100,00	779,00
4		ΤΠΥ2342	20/6/2008	4.600,00	874,00
5		ΤΠΥ2430	21/7/2008	3.900,00	741,00
6		ΤΠΥ2429	21/7/2008	4.300,00	817,00
7		ΤΠΥ2848	19/11/2008	4.600,00	874,00
8		ΤΠΥ2849	19/11/2008	4.200,00	798,00
9		ΤΠΥ2902	1/12/2008	3.900,00	741,00
ΣΥΝΟΛΟ				37.400,00	7.106,00

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 7.106,00€ x 50%.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν βάσει της από 14/07/2017 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 771/14.11.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τις οποίες επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 68 παρ.

2 του ν.2238/1994 και 49 παρ. 3 του ν.2859/2000, διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.

2. Αβάσιμες, μη αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Άρνηση εικονικότητας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος ως προς τις επίμαχες συναλλαγές και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 8 του ν.4337/2015.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
5. Παραβίαση αρχών κράτους δικαίου, ασφάλειας δικαίου, χρηστής διοίκησης, ισότητας, αναλογικότητας και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, λόγω μη εφαρμογής του άρθρου 55 §2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013. Παραβίαση αρχής της ευμενέστερης διάταξης. Μη εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 βάσει της οποίας δεν έπρεπε να επιβληθούν τα πρόστιμα.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».*

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: *«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α)..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49..... 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος*

χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.....».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1100/2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί δυνατότητας έκδοσης συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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.....».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της **Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος..... 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν.3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με

το άρθρο 4 παρ. 7 του ν.3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν.4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν.3697/2008, του άρθρου 10 του ν.3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν – ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.) – προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν. 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.4098/2012, του άρθρου 37 παρ. 4 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε (ορισμένες από αυτές) τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, όπως προκύπτει με την από 14/07/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος, συντάχθηκε η από 26/02/2010 σχετική έκθεση ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, και κρίθηκαν ειλικρινείς.

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7 του ν.3888/2010, 18 παρ. 2 του ν.4002/2011, 2 παρ. 1 του ν.4098/2012, 37 παρ. 4 του ν.4141/2013, 22 του ν.4203/2013, 87 του ν.4316/2014, 22 του ν.4337/2015 και 97 του ν.4446/2016 δε θα μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου και προστίμων ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. πρωτ. 19393/20.12.2012 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ διαβιβάστηκαν εκ νέου οι από 13/07/2012 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για τις εκδότριες εικονικών στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.» και λήπτη τον προσφεύγοντα, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας τότε ελεγκτικής αρχής στις 30/08/2012 (υπ' αριθ. πρωτ. 32564/30.08.2012 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ.), θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την διενέργεια του τακτικού ελέγχου και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής. Κατόπιν τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, ακόμη και υπό την εκδοχή της ύπαρξης νέων στοιχείων και εξ αυτού του λόγου δεκαετούς παραγραφής, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 14/07/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, δεδομένου ότι δε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των εν λόγω διαχειριστικών περιόδων (σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και το υπ' αριθ 2642/2017 πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ), και εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της δεκαετίας από το τέλος της

προθεσμίας επίδοσης των εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ των χρήσεων 2004 και 2005 αντίστοιχα, δη την 14/07/2017.

Επειδή, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται δεκτός για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005, ενώ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν».

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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, 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, 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 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, 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 νομικό 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, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «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... 4. 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, περαιτέρω, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων ΚΒΣ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣΤΕ «....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις από 13/07/2012 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε., για τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.», από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε, την κίνηση τραπεζικών λογαριασμών, τη διασταύρωση συναλλαγών, τη λήψη ανωμοτί καταθέσεων και υπομνημάτων, αποδείχθηκε ότι οι προαναφερθείσες ΕΠΕ, συστάθηκαν εικονικά, ουδέποτε δραστηριοποιήθηκαν πραγματικά αλλά

ουσιαστικά λειτούργησαν προκειμένου τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα και..... από κοινού με τους διαχειριστές αυτών και..... και τη συμμετοχή των και..... να εισπράξουν το αντίτιμο της αξίας των συναλλαγών και την οικειοποίηση του ΦΠΑ, υποβάλλοντας στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. πλασματικές και ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις εισοδήματος.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/04.07.2016 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., περί άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, έγινε δεκτό ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.)».

Επειδή, 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, η Δ.Ο.Υ., κατά τη διενέργεια του ελέγχου, συνεκτίμησε τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, ήτοι αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων, των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, των τραπεζικών επιταγών εξόφλησης των προαναφερθέντων στοιχείων, φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς του προς τρίτους για τους ναύλους, συνοδευόμενα από αναλυτικό υπόμνημα περιγραφής όλων των υπό κρίση συναλλαγών, από τα οποία αβίαστα προκύπτει η πραγματοποίηση αυτών.

Επειδή, περαιτέρω, από τις με ημερομηνία θεώρησης 13/07/2012 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε., για τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.» προκύπτει ότι οι ανωτέρω εταιρείες:

1. ήταν φορολογικά υπαρκτές διότι έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και έχουν δημοσιεύσει το καταστατικό σύστασής τους στο ΦΕΚ και έχουν θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή,

2. ήταν συναλλακτικά υπαρκτές διότι είχαν μισθώσει χώρους για την άσκηση της δραστηριότητά τους, διέθεταν υποδομές, διατηρούσαν τραπεζικούς λογαριασμούς, απασχόλησαν προσωπικό και εξωτερικό λογιστή, διενήργησαν συναλλαγές και υπέβαλαν φορολογικές δηλώσεις, και
3. τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν είναι νομότυπα, ήτοι έχουν θεωρηθεί νόμιμα και αναγράφονται όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες σκέψεις και διατάξεις και τα διαλαμβανόμενα των εκθέσεων ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων ενήργησε καλόπιστα, εφόσον οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων θεωρούνται φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα, με έναρξη εργασιών, υποδομές και προσωπικό, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστά και οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Ως εκ τούτου νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ των υπό κρίση στοιχείων στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 205/18.01.2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας έγινε δεκτό ότι ο προσφεύγων νομίμως εξέπεσε τον αναλογούντα φόρο εισροών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, που έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά του κύριου φόρου, να στερούνται πλέον νομίμου ερείσματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αβασιμότητας και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνεται ως νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, γίνεται αποδεκτή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 22/09/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
2. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,

3. την ακύρωση της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω αναγνώρισης καλής πίστης του προσφεύγοντα – λήπτη των εικονικών στοιχείων, βάσει της ΠΟΛ. 1097/2016,
4. την ακύρωση της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω αναγνώρισης καλής πίστης του προσφεύγοντα – λήπτη των εικονικών στοιχείων, βάσει της ΠΟΛ. 1097/2016, και
5. την ακύρωση της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω αναγνώρισης καλής πίστης του προσφεύγοντα – λήπτη των εικονικών στοιχείων, βάσει της ΠΟΛ. 1097/2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	1.502,64 €	0,00 €	-1.502,64 €

Η υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	1.768,50 €	0,00 €	-1.768,50 €

Η υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου

Πρόστιμο	1.140,00 €	0,00 €	-1.140,00 €
----------	------------	--------	-------------

Η υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997

της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	1.686,25 €	0,00 €	-1.686,25 €

Η υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997

της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	3.553,00 €	0,00 €	-3.553,00 €

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

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.