



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 11/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6252

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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13.07.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....» (ΑΦΜ «.....»), κατοίκου Αλίμου Αττικής, «.....», κατά των υπ' αριθμ. «.....»/2017 και «.....»/2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2006 και 01/01 – 31/12/2007 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ. «.....»/2017 και «.....»/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2006 και 01/01 – 31/12/2007 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 30.03.2017 και 19.05.2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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:

1. Με την υπ' αριθμ. «.....»/19.05.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ χρήσης 01/01 – 31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 1.748,00 €, πλέον 2.097,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 3.845,60 €.
2. Με την υπ' αριθμ. «.....»/19.05.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ χρήσης 01/01 – 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 608,00 €, πλέον 729,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 1.337,60 €.

Σύμφωνα με την από 30.03.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ προκύπτουν τα εξής:

Κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/19.06.2015 Δελτίου Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Π.Δ. Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υπ/νση Λαμίας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. «.....»/01.07.2015 και, εν συνεχεία, η υπ' αριθμ. «.....»/6.12.2016 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ για τις χρήσεις 01/01 – 31/12/2006 και 01/01 – 31/12/2007. Βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία και εξέπεσε το ΦΠΑ για τα παρακάτω πλαστά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) από την επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ «.....») (Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΑΣ) τα οποία αφορούν πραγματικές συναλλαγές:

Χρήση 01/01 – 31/12/2006				
Α/Α Στοιχείου	Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Συνολική αξία (€)
«.....»	27.06.2006	4.400,00	836,00	5.236,00
«.....»	30.09.2006	2.400,00	456,00	2.856,00
«.....»	30.11.2006	1.600,00	304,00	1.904,00
«.....»	29.12.2006	800,00	152,00	952,00
ΣΥΝΟΛΟ		9.200,00	1.748,00	10.948,00

Χρήση 01/01 – 31/12/2007				
Α/Α Στοιχείου	Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Συνολική αξία (€)
«.....»	30.03.2007	2.400,00	456,00	2.856,00
«.....»	30.06.2007	800,00	152,00	952,00
ΣΥΝΟΛΟ		3.200,00	608,00	3.808,00

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ: «Τα στοιχεία αυτά είναι πλαστά διότι έχουν εκδοθεί από την εκδότρια επιχείρηση «.....» χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής τους και η μη καταχώρηση αυτή τελεί σε γνώση του «.....» για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου, όπως ο ίδιος παραδέχεται στην από 19.02.2015 ανωμοτί εξέτασή του. Ύστερα από τα παραπάνω προκύπτει με σαφήνεια ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.3 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 31 του ν. 1591/86, διότι έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με άγνωστο τρόπο και δεν έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του».

Κατόπιν, συντάχθηκε η από 19.05.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ο ΦΠΑ εισροών ποσού 1.748,00 € και ποσού 608,00 € για τις χρήσεις 2006 και 2007, αντιστοίχως,

βάσει άρθρ.49 του ν. 2859/2000 και ο αναλογούν πρόσθετος φόρος βάσει άρθρ.1§2 του ν. 2523/1997.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, όπως προκύπτει και από τα αποδεικτικά πληρωμών προς τον εκδότη των στοιχείων, ενώ ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος λήπτης αυτών καθώς δεν θα μπορούσε να γνωρίζει εάν είχαν διατηρηθεί με νόμιμο τρόπο, και άρα πρέπει να απαλλαχθεί από τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2006 και 2007 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής κρίθηκαν αντισυνταγματικές (ΣτΕ 1738/2017).

Ως προς την παραγραφή

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 στο **άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)**, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ... 2. ... 3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση **συμπληρωματικής πράξης**, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 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) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά **συμπληρωματική πράξη** που προβλέπει η διάταξη της

παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, με την πρόσφατη απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **1738/2017** κρίθηκε ότι

«8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: [...]

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: [...]. **Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α΄ 249/20.12.2012)**: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». **Άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α΄ 81/5.4.2013)**: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». **Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α΄ 270/24.12.2014)**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: [...]. **Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α΄ 129/17.10.2015)**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις [...]. **Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 (Α΄ 141/3.8.2016)**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ΄ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». **Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α΄ 240/22.12.2016)**: «[...] 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις [...]. Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α΄ 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. [...]

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές

υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις **αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»**

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 διευκρινίσθηκαν τα εξής: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. [...] 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016). [...]».

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα τις υπ' αριθμ. «.....»/2007 (12.02.2007) και «.....»/2008 (11.02.2008) εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 01/01 – 31/12/2006 και 01/01 – 31/12/2007 αντιστοίχως.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. «.....»/19.06.2015 Δελτίου Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Π.Δ. Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, Υπ/νησ Λαμίας, με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ «.....») εξέδωσε πλήθος πλαστών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, ένας εκ των οποίων ήταν και ο προσφεύγων για τις χρήσεις 01/01 – 31/12/2006 και 01/01 – 31/12/2007, γεγονός που δεν ήταν σε γνώση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. καθώς δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την πλαστότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων εντός της πενταετίας παρά μόνον όταν περιήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του προσφεύγοντα το σχετικό πληροφορικό δελτίο.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος ELENXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη σε περαίωση των χρήσεων 2006 και 2007 (ν. 3296/2004), συνεπώς το ως άνω δελτίο πληροφοριών συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 49§3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και συνεπώς, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 57§2γ' του ίδιου νόμου, ήτοι της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής η οποία συμπληρώνεται την 31.12.2017 για τη χρήση 2006 και την 31.12.2018 για τη χρήση 2007. Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ εισροών των πλαστών φορ/κών στοιχείων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζονται τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

1. 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 αποδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, τα δικαιώματα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά τα μέρη που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...] β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§3 του ν. 2523/1997 καθοριζόταν η έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου ως εξής: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το

φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

Επειδή με την ΠΟΛ 1225/2001 (ΥΠΟΙΚ 090560/5361/674/A0014/ΠΟΛ.1225/28.9.2001 «Δικαίωμα ή μη έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε πλαστό στοιχείο, από το λήπτη του στοιχείου αυτού») έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών η υπ' αριθμ. **685/2000 γνωμοδότηση** του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) βάσει της οποίας ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ως λήπτης πλαστού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό Φ.Π.Α. και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.

Επειδή, περαιτέρω, με την πρόσφατη **134/2016 γνωμοδότηση** του Ν.Σ.Κ. βάσει της οποίας δόθηκε καταφατική απάντηση στο ερώτημα εάν ο καλής πίστωσης λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα), δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν, αναφέρονται τα εξής στη σκέψη 19 αυτής ως προς το αντίστοιχο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών του λήπτη πλαστού φορολογικού στοιχείου: «*Η προπαρατεθείσα ερμηνευτική θέση δεν έρχεται σε αντίθεση ούτε με την υπ' αριθμ. 483/2012 απόφαση ή άλλες αποφάσεις του ΣτΕ, αλλ' ούτε και με τις υπ' αριθμ. 685/2000 και 572/2001 γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, καθόσον καταγράφεται ουσιώδης ειδοποιός διαφορά του προκείμενου ιστορικού σε σχέση με το ιστορικό, επί του οποίου διαμορφώθηκε η ερμηνευτική θέση των γνωμοδοτήσεων, με τις οποίες κρίθηκε ως μη επιτρεπτή η έκπτωση πραγματικής δαπάνης ακόμη και καλόπιστου λήπτη πλαστού στοιχείου. Η εν λόγω διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι το εν λόγω στοιχείο θεωρήθηκε, ορθώς, ότι δεν είναι νομότυπο, δηλαδή, ότι δεν πληροί καμία από τις προϋποθέσεις που θέτουν οι οικείες διατάξεις (άρθρο 43§3 ΚΦΣ, άρθρο 18§2 του ΚΒΣ και μετέπειτα άρθρο 2§3 της παραγρ. Ε, υποπαρ. ΕΙ του ν. 4093/2012, ΚΦΑΣ), για τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία του λήπτη επιτηδευματία, καθόσον το πλαστό στοιχείο, ούτε προβλέπεται στις διατάξεις των εν λόγω νομοθετημάτων, ούτε αποτελεί δημόσιο έγγραφο ή «άλλο πρόσφορο στοιχείο», όπως αξιώνουν οι διατάξεις αυτές».*

Επειδή η ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ 1097/4.7.2016 με την οποία διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«*Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία 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 το άρθρο 9§2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α 80/6.6.2017) ορίζεται ότι: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία

ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν του υπό κρίση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε το ΦΠΑ για τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για τη χρήση 01/01 – 31/12/2006 συνολικής καθαρής αξίας 9.200,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.748,00 € και δύο (2) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 3.200,00 €, πλέον 608,00 € για τη χρήση 01/01 – 31/12/2007 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» (ΑΦΜ «.....») τα οποία κρίθηκαν πλαστά και αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο λήπτης πλαστού φορολογικού στοιχείο ακόμη και εάν δεν γνώριζε για την πλαστότητα του στοιχείου και επρόκειτο για πραγματική συναλλαγή, εντούτοις δεν δύναται να εκπέσει το ΦΠΑ εισροών της εν λόγω δαπάνης, και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13.07.2017 και με αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» (ΑΦΜ «.....»).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ. «.....»/19.05.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 01/01 – 31/12/2006: 3.845,60 €

2. Υπ' αριθμ. «.....»/19.05.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 01/01 – 31/12/2007: 1.337,60 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.