



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 11/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6242

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** «.....», που εδρεύει στο «.....», κατά της υπ' αριθμ. «.....»/05-12-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της υπ' αριθ. «.....»/05-12-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. «.....»/05-12-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., και την υπ' αριθ. «.....»/05-12-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....»/05-12-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 5.339,00€, **πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 6.406,80€, **ήτοι** συνολικό ποσό 11.745,80€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 05/12/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ (ν.2859/2000) για τη χρήση 2008, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. «.....»/23-12-2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Αιτία του διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας υπήρξε το υπ' αριθ. πρωτ. «.....»/11-8-2011 Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/σης Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είναι λήπτης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως «.....», ΑΦΜ: «.....», καθαρής αξίας 28.100,00€, **πλέον ΦΠΑ 5.339,00€**, ήτοι συνολική αξία 33.439,00€.

Για τις ως άνω εννέα (9) παραβάσεις ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ, εξέδωσε την υπ' αριθ. «.....»/05-09-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ύψους 56.200,00€, επί της οποίας ΑΕΠ, η προσφεύγουσα έχει ασκήσει την υπ' αριθ. «.....»/2013 Προσφυγή ενώπιων του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Ο παρών **έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι** οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης είναι μικρής έκτασης, ήτοι ανέρχονται σε ποσοστό 0,00546%, **έκρινε** τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης 2008 **ΑΚΡΙΒΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗ**, και **δεν αναγνώρισε** τις δηλωθείσες δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και του αναλογούντος φόρου αυτών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη ως άνω φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού **28.100,00€** και του αναλογούντος αυτού ΦΠΑ ποσού **5.339,00€**.

2) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/05-12-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 6 ν.2523/97), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **16.017,00€**.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 28.100,00€ € στη χρήση 2008, ίση με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 5.339,00 ευρώ, παράβαση η οποία επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του ν. 2523/97, ήτοι την επιβολή προστίμου ισόποσου με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε (5.339,00 € Χ3 = 16.017,00€).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό ΦΠΑ χρήσης 2008. Για τη χρήση 2008, η έναρξη της προθεσμίας παραγραφής έλαβε χώρα την 31/12/2009 και παρήλθε καταρχήν την 31/12/2014 και παρατάθηκε την 31/12/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002. Οι άλλες παρατάσεις που παρέτειναν την παραγραφή της χρήσης 2008, σύμφωνα με τη ΟΛΣΤΕ 1738/2017 κρίθηκαν αντισυνταγματικές.
2. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων καθώς από την συνολική συμπεριφορά της εταιρείας, ήτοι την αποστολή εγγράφων εντολών ανάθεσης των υπηρεσιών μεταφοράς, την υπογραφή φορτωτικών CMR κατά την παραλαβή των εμπορευμάτων, την εξόφληση των συναλλαγών με επιταγές, την δήλωση του καταβληθέντος από αυτήν ποσού ΦΠΑ, τόσο στην περιοδική όσο και στην εκκαθαριστική της δήλωση της οικείας διαχειριστικής περιόδου, καθώς και την άμεση προσκόμιση όλων των αιτηθέντων από τον έλεγχο στοιχείων, προκύπτει αναμφίβολα:
 - α. η πραγματοποίηση των συναλλαγών στο σύνολό τους που αφορούν τα προαναφερόμενα τιμολόγια,
 - β. η πλήρης διαφάνεια και κατά συνέπεια σχετικά με την λήψη των υπό έλεγχο τιμολογίων,
 - γ. ότι ο εκδότης των Τ.Π.Υ. προς την προσφεύγουσα, «.....», με ΑΦΜ «.....», Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, είναι υπαρκτό πρόσωπο και έτυχε από την υπηρεσία αυτή άδεια ασκήσεως επιτηδεύματος, θεωρημένων βιβλίων Εσόδων – Εξόδων καθώς και στοιχείων Κ.Φ.Σ. όπως Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών,
 - δ. η καλή πίστη της εταιρείας σχετικά με τη φύση των υπό έλεγχο τιμολογίων.
3. Μη νόμιμος ο καταλογισμός ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ .
4. Μη νόμιμη η μείωση των φορολογητέων εισροών μας και του φόρου εισροών-μη νόμιμος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, με την ad hoc ΝΣΚ 170/2014 κρίθηκε, σε παρόμοια περίπτωση, ότι: «Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική... δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου ,μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή ,αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.
5. Η προς το ευνοϊκότερο μεταβολή των απόψεων του νομοθέτη για το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

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

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται 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 υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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 τις διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση γ' του άρθρου 49 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είμαι 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 τις διατάξεις του άρθρου **9§5 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«5. 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. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο **19§18 του ν. 3091/2002**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§§2,3 του ν.3212/2013**, ορίζεται ότι:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργείται έλεγχος στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθ. «.....»/23-12-2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Επειδή, αιτία του διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας υπήρξε το υπ' αριθ. πρωτ. «.....»/11-8-2011 Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είναι λήπτης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως «.....», ΑΦΜ: «.....», **καθαρής αξίας 28.100,00€**, πλέον ΦΠΑ 5.339,00€, ήτοι συνολικής αξίας 33.439,00€.

Επειδή, για τις ως άνω εννέα (9) παραβάσεις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ έχει εκδώσει την υπ' αριθ. «.....»/05-09-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, ύψους 56.200,00€

Επειδή, το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε., περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 πενταετίας, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 49§3γ' του ως άνω νόμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποβάλει την υπ' αριθ. «.....»/05-05-2009 **εμπρόθεσμη εκκαθαριστική** δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, δηλώνοντας κύκλο εργασιών ποσού 5.153.020,98€, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57§1α και §3 του ν. 2859/2000.

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, στην υπό κρίση περίπτωση, η χρήση 2008 υπόκεινται **καταρχήν** στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής και **εν συνεχεία** βάσει των διατάξεων του άρθρου **19§18 του ν. 3091/2002**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§§2,3 του ν.3212/2013**, καθώς η κρινόμενη χρήση 2008 βαρύνεται με ΑΕΠ του ΚΒΣ για λήψη εικονικών στοιχείων, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται για δύο ακόμη έτη, ήτοι έως την **31/12/2016.**

Επειδή, η υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2008 και η υπ' αριθ. «.....» Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 6 του ν. 2523/1997), εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, την **05/12/2016** και κοινοποιήθηκαν την 16/6/2017, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου προς κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ έχει παραγραφεί και είναι ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι **αβάσιμος.**

Ως προς τον ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία

συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή, στην παρ.9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« 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, όταν αποδίδεται σε 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, ν' 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 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« 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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ**, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθ. «.....»/2011 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 21/07/2011 έκθεσης ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης Αττικής «.....» και «.....», προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η ατομική επιχείρηση «.....» ΑΦΜ: «.....», **είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε**. Συγκεκριμένα:

- Στο με αριθμ. πρωτ. «.....»/14-9-2009 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά (απάντηση στα με αριθμ. πρωτ. «.....»/30-07-2009 και «.....»/09-10-2009 έγγραφα του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής) αναφέρεται ότι:

1. Η επιχείρηση «.....» έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στις 31-01-2006, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας μισθωμένος γραφείο στον 5^ο όροφο στην οδό «.....» Από τον έλεγχο προέκυψε ότι την εγκατάσταση την διατήρησε για μικρό χρονικό διάστημα περίπου για 8-9 μήνες και έκτοτε απεχώρησε από το μίσθιο όπως μας είπε ο κμισθωτής της εγκατάστασης κ. «.....», ο οποίος αγόρασε το κτίριο στις 02-08-2006 από την προηγούμενη εκμισθώτρια- ιδιοκτήτρια κ. «.....»και στις αρχές Σεπτεμβρίου όταν επισκέφθηκε το κτίριο, ο συγκεκριμένος μισθωτής είχε αποχωρήσει, χωρίς να δηλώσει στην υπηρεσία μας μεταφορά έδρας.
2. Δεν έχει κάνει δήλωση μεταβολής από ενάρξεως και παραμένει ενεργός.
3. Δεν έχει υποβάλει από το 2006 έως σήμερα συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.
4. Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου 2006, με τις οποίες δήλωσε:
Στο α' τρίμηνο 2006 μηδέν (0) πωλήσεις και μηδέν (0) αγορές.
Στο β' τρίμηνο 2006 7.500,00 € πωλήσεις και 6.895,10 € αγορές.
Στο γ' τρίμηνο 2006 6.550,00 € πωλήσεις και 5.871,58 € αγορές.
Στο δ' τρίμηνο 2006 8.950,00 € πωλήσεις και 8.161,06 € αγορές.
Σύνολο για το έτος 2006 πωλήσεις 23.000,00 € και αγορές 20.927,74 €.
Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2006 να έχει εκδώσει 328 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.050.621,24 € ενώ καμία επιχείρηση δεν τον δηλώνει ως πελάτη της.
5. Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. , 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου 2007, με τις οποίες δήλωσε:
Στο α' τρίμηνο 2007 5.100,00 € πωλήσεις και 4.755,50 € αγορές.
Στο β' τρίμηνο 2007 6.500,00 € πωλήσεις και 5.870,45 € αγορές.
Στο γ' τρίμηνο 2007 4.800,00 € πωλήσεις και 4.335,60 € αγορές.
Στο δ' τρίμηνο 2007 5.500,00 € πωλήσεις και 4.980,45 € αγορές.
Σύνολο για το έτος 2007 πωλήσεις 21.900,00 € και αγορές 19.942,00 €.
Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2007 να έχει εκδώσει 591 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.569.817,87 € ενώ καμία επιχείρηση δεν τον δηλώνει ως πελάτη της.
6. Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. , 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου 2008, με τις οποίες δήλωσε:
Στο α' τρίμηνο 2008 6.500,00 € πωλήσεις και 5.980,20 € αγορές.
Στο β' τρίμηνο 2008 7.950,00 € πωλήσεις και 7.225,20 € αγορές.
Στο γ' τρίμηνο 2008 5.580,00 € πωλήσεις και 5.010,65 € αγορές.
Στο δ' τρίμηνο 2008 4.950,00 € πωλήσεις και 4.395,80 € αγορές.
Σύνολο για το έτος 2008 πωλήσεις 24.980,00 € και αγορές 22.611,85 €.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2008 να έχει εκδώσει 1.050 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.670.209,41 €. Στο ίδιο έτος δηλώνεται ως πελάτης από (3) επιχειρήσεις οι οποίες του έχουν εκδώσει (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.098,85 €.

7. Δεν έχει δηλώσεις Φ.Π.Α. για το 2009.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2009 να έχει εκδώσει 243 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 642.210,00 €.

8. Δεν έχει κάνει καμία δήλωση Φ.Μ.Υ. περιοδική ή οριστική από ενάρξεως εργασιών.

9. Η ελεγχόμενη δεν είναι απογεγραμμένη στο ΙΚΑ και δεν έχει δηλώσει να απασχολεί προσωπικό.

- Στις 28/01/2010 ο «.....» δήλωσε στο ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Αττικής:

«Στα τέλη του 2005 και επειδή ήθελα να αυξήσω το ατομικό μου εισόδημα συναντήθηκα με την κ. «.....» με την οποία γνωριζόμαστε σαν συντοπίτες στα Σελίνια Σαλαμίνας και συναποφασίσαμε να κάνουμε μια μεταφορική εταιρεία στο όνομά μου και όχι στο όνομα της κ. «.....», επειδή χρωστούσε στην Δ.Ο.Υ. από την ατομική της επιχείρηση που ήταν μεταφορές και δεν μπορούσε να κάνει άλλη εταιρεία. Τον Ιανουάριο του 2006 ενοικιάσαμε ένα χώρο στην οδό «.....» στον 4^ο όροφο και ακολούθως αφού συγκεντρώσαμε όλα τα απαραίτητα έγγραφα στις 16-01-2006 έκανα έναρξη της επιχείρησής μου στην Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά με την επωνυμία «.....», οδικές μεταφορές. Επειδή εγώ δεν γνώριζα το αντικείμενο της δουλειάς εξουσιοδότησα την κ. «.....». Μετά την πρόσκλησή σας την ρώτησα που είναι τα βιβλία και στοιχεία για να σας τα προσκομίσω και αυτή μου απάντησε ότι τα βιβλία και τα στοιχεία τα κατέστρεψε. Για το διάστημα από τον Ιανουάριο του 2006 μέχρι και το καλοκαίρι του 2009 η κ. «.....» μου έδινε περίπου από 200,00 έως 1.000,00 € την εβδομάδα. Εγώ εκτός από την πρώτη φορά που έγινε η έναρξη και πήρα τα πρώτα στοιχεία και το Βιβλίο τα οποία ακολούθως παρέδωσα στην κ. «.....» ουδέποτε πήγα στη Δ.Ο.Υ.. Οι Υπεύθυνοι Δηλώσεις που βεβαιώνεται το γνήσιο της υπογραφής μου από τα Αστυνομικά Τμήματα του Ν. Κόσμου και του Αγίου Παντελεήμονα, δεν έχουν συνταχθεί από εμένα, ουδέποτε πήγα στα Αστυνομικά Τμήματα αυτά. Σε ερώτηση του ελέγχου: Σας επιδεικνύω είκοσι (20) Σημειώματα Κ.Β.Σ. στα οποία εμφανίζεστε να έχετε παραλάβει θεωρημένα στοιχεία από την Δ.Ο.Υ. αναγνωρίζεται την υπογραφή σας; Απάντηση: Όπως σας δήλωσα και παραπάνω ουδέποτε πήγα στην Ε' Δ.Ο.Υ. εκτός της πρώτης φοράς που έκανα έναρξη της επιχείρησής, οι υπογραφές που φέρουν δεν είναι δικές μου...».

- Με το με αριθμ. πρωτ. «.....»/03-02-2010 υπόμνημα που υπέβαλε η «.....» στο ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Αττικής, δήλωσε σχετικά με τον «.....»:

«Τον γνώριζα προσωπικά, γιατί ήμασταν γείτονες και φίλοι. Στις αρχές του 2006 αποφασίσαμε από κοινού να ανοίξουμε μεταφορική εταιρεία στο όνομά του, όπως και έγινε στα τέλη του Ιανουαρίου 2006, αφού νοικιάσαμε ένα γραφείο στο «.....», 4^{ος} ή 5^{ος} όροφος. Η πρώτη θεώρηση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών έγινε από τον ίδιο και οι επόμενες έγιναν από τον λογιστή «.....». Επειδή ο «.....» εργάζεται και σε άλλη εργασία, απασχολούνται εγώ στη μεταφορική εταιρεία. Έκλεινα τις μεταφορές, διενεργούσα τις εισπράξεις από τους πελάτες και τις πληρωμές (ναύλους αυτοκινήτων, προκαταβολές σε οδηγούς, καράβια, ΟΤΕ, ΔΕΗ, ενοίκια κλπ) και κάθε Παρασκευή κάναμε λογαριασμό με τον «.....». Τα

βιβλία και τα μπλοκ παροχής υπηρεσιών τα κατέστρεψα στις αρχές Σεπτεμβρίου του 2009, γιατί τρομοκρατήθηκα από τα λεγόμενα ενός πελάτη, τον οποίο είχε επισκεφθεί κλιμάκιό σας για έλεγχο.».

Επειδή, το τελικό πόρισμα της εν λόγω έκθεσης του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ είναι ότι η ατομική επιχείρηση «.....» **ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε** αλλά συστάθηκε από τον «.....» με υποκρυπτόμενο πρόσωπο την «.....» και πιθανή την συμμετοχή υπαλλήλου του λογιστικού γραφείου «.....» και άλλους, με επιδιωκόμενο σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων έναντι αμοιβής υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλασματικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και μη υποβάλλοντας δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος .

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα – λήπτρια εταιρεία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πλην όμως από διαφορετικό πρόσωπο καθόσον :

α) από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι σκοπός ύπαρξης της ατομικής επιχείρησης «.....» ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων έναντι αμοιβής και όπως ο ίδιος ο εκδότης δήλωσε ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στο εν λόγω αντικείμενο καθότι δεν το γνώριζε και επιπλέον η «.....» δήλωσε ότι *«επειδή ο «.....» εργάζεται και σε άλλη εργασία, απασχολούνται εγώ στη μεταφορική εταιρεία. Έκλεινα τις μεταφορές, διενεργούσα τις εισπράξεις από τους πελάτες και τις πληρωμές (ναύλους αυτοκινήτων, προκαταβολές σε οδηγούς, καράβια, ΟΤΕ, ΔΕΗ, ενοίκια κλπ) και κάθε Παρασκευή κάναμε λογαριασμό με τον «.....»...»*

β) από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα –λήπτρια εταιρεία στην ελεγκτική αρχή, ήτοι φωτοαντίγραφα εγγράφων μεταφοράς CMR, εξοφλητικές αποδείξεις των τιμολογίων, εντολές που έδωσε η προσφεύγουσα για τις μεταφορές αυτές στον «.....» ο οποίος όπως δήλωσε ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας είναι αυτός που προσκόμιζε τα Τ.Π.Υ. του «.....» και λάμβανε τις επιταγές εξόφλησης και **ειδικώς** από τον έλεγχό των έξι (6) επιταγών που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τον «.....» δεν προέκυψε ότι αυτές οπισθογραφήθηκαν από τον «.....» και δόθηκαν σε άτομα και επιχειρήσεις με τις οποίες προκύπτει να είχε επαγγελματική συνεργασία ή ότι δόθηκαν στον «.....»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται καλοπιστία ως προς τη λήψη των επίμαχων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, πλην όμως δεν προσκομίζει κάποιο νεώτερο στοιχείο που δεν είχε επικαλεστεί στον έλεγχο και που ο έλεγχος δεν έχει λάβει υπόψη του για την εξαγωγή του πορίσματός του.

Κατόπιν τούτων ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί καλοπιστίας αυτής ως προς τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ως άνω προαναφερόμενα, η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 5.339,00€ καθόσον: **α)** τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν **από συναλλακτικά και φορολογικά**

ανύπαρκτο πρόσωπο, τον «.....» και β) δεν απέδειξε ότι ως λήπτης αυτών ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή **δεν γνώριζε ότι ο εκδότης των στοιχείων δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή.** (ΠΟΛ. 1097/2016).

Επειδή από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από την προσφεύγουσα εταιρεία προσδίδεται στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι της λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου (σχετ.ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 05/12/2016 οικείες εκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον περί Αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκής φορολογικής διάταξης

Επειδή, στο 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.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 περιπτ. δ' του ν.4174/2013 ορίζεται 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 ΦΠΑ, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 72§48 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις

που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ. «.....»/05-12-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 16.017,00€, για τη χρήση 2008, ήτοι πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που εξέπεσε ($5.339,00\text{€} \times 3 = 16.017,00\text{€}$)

Επειδή, προκειμένου οι μεταβατικές διατάξεις της §48 του άρθρου 72 του ΚΦΔ να είχαν εφαρμογή στην ως άνω παράβαση, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε με δήλωση της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, να αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και να καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής.

Επειδή, η ως άνω δυνατότητα εφαρμογής των μεταβατικών διατάξεων του ν.4174/2013 αναγράφονταν στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, πλην όμως η προσφεύγουσα δεν προέβη στις προβλεπόμενες με τις ως άνω διατάξεις ενέργειες.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της περί μη εφαρμογής στην περίπτωσης της ηπιότερης φορολογικής διάταξης είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** «.....».

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2008

• **ΦΠΑ**

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Διαφορά ΦΠΑ	5.339,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.406,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.745,80 €

- **Πρόστιμο ΦΠΑ** (άρθρου 6 του ν. 2523/1997) 16.017,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.