



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1484/21-07-2017

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1140Β/27-04-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008):

α. Με αριθμό/...-...-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

β. Με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997).

γ. Με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990).

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος τ... ανωτέρω προσφεύγο.....

6. Την από .../.../2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Να σημειωθεί ότι ... προσφεύγ..... πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών με ημερομηνία .../.../2006 και διακοπή εργασιών με ημερομηνία .../.../2010, περαίωσε δε το επίμαχο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) με βάση τις διατάξεις του Ν.3888/2010, αποδεχόμεν... το με αριθμό/...-...-2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης και εξοφλώντας το σύνολο του φόρου της περαίωσης.

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., κύριος φόρος 20.252,56 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) 24.303,07 €, ήτοι συνολικός φόρος 44.555,63 €, επειδή από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στ... προσφεύγο....., διαπιστώθηκε ότι είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 20.252,56 € προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ... των δύο (2) ακόλουθων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εισροών, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 106.592,40 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 20.252,56 €:

α. Του χειρογράφως εκδοθέντος Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο...../...-...-2008, καθαρής αξίας 63.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 11.970,00 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** προς τ... προσφεύγο..... .

β. Του χειρογράφως εκδοθέντος Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ) Νο...../...-...-2008, άνευ σειράς, καθαρής αξίας 43.592,40 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 8.282,55 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** προς τ... προσφεύγο..... .

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008 τ... προσφεύγο..... .

2.

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 60.757,68 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στ... προσφεύγο....., διαπιστώθηκε ότι είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 20.252,56 € προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ... των δύο (2) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εισροών, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα οποία αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο στην παρούσα σελίδα.

Οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2008, ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο):

$(11.970,00 € + 8.282,56 €) \times 3 = 20.252,56 € \times 3 = 60.757,68 €.$

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2017 **Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008 τ... προσφεύγο..... .

3.

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρ. 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., ειδική κύρωση Φ.Π.Α. 20.252,55 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στ... προσφεύγο....., διαπιστώθηκε ότι είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 20.252,56 €, όπως

αναφέρθηκε στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 2 της παρούσας.

Οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν την ειδική κύρωση Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990 ως ακολούθως:

Ειδική κύρωση Φ.Π.Α.: 20.252,55 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/.....-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/..../2017 Έκθεση Ελέγχου Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008 τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Η Φορολογική Διοίκηση δεν απέδειξε, ως έχουσα το σχετικό βάρος της απόδειξης, τις αποδιδόμενες παραβάσεις της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των δύο (2) υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, καθώς αγνόησε κρίσιμα έγγραφα και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

2.

Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης του συμπεράσματος της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. τ... .., ως προς την κρίση των επίμαχων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Ν.2523/1997 ώστε να χαρακτηριστούν εικονικά.

3.

Η Φορολογική Διοίκηση εξήγε εσφαλμένο συμπέρασμα ως προς την εικονικότητα των δύο (2) υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ενόψει του ότι οι συναλλαγές τ... προσφεύγο..... με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες ήταν υπαρκτές, απεικονίστηκαν δε στα τηρούμενα βιβλία και στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

4.

Παράνομη η επιβολή της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της οριστικής πράξης επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), ενόψει του ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκαν οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

5.

Μη σύννομη η επιβολή των τριών (3) προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς οι σχετικές διατάξεις έχουν ήδη καταργηθεί με τον Ν.4337/2015.

6.

Ακόμη και αν θεωρηθεί σύννομη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στην με αριθμό/.....-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997), με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 60.757,68 € (20.252,56 € x 3), δεν έχει γίνει ορθός υπολογισμός του προστίμου, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγ. 8 του Ν.4337/2015. Επιπλέον, ... προσφεύγ..... επικαλείται τις διατάξεις των άρθρου 55 παρ. 2 περίπ. δ) και άρθρου 72 παράγρ. 32 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων το ειδικό πρόστιμο του Φ.Π.Α. θα έπρεπε να υπολογιστεί στο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του συνολικού Φ.Π.Α. των δύο (2) υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εισροών, δηλαδή στο ποσό των 10.126,28 € (20.252,56 € x 50%).

7.

Έχει παραγραφεί το δικαίωμα – αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση, εντός του έτους 2017, των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο πρώτος, δεύτερος και τρίτος προβαλλόμενος λόγος τ..... προσφεύγο.....
..... **απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπτόδικοι**, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) παράγραφος 3 και παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι

«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 υπόχρεου για την 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.

4. **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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (εγκλήματα φοροδιαφυγής) παράγραφος 5 πρώτο εδάφιο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«5. Θεωρείται ως **πλαστό** και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την 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. **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της** ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι

«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.

9. 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, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν,

να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (ΣΤΕ 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003).

Επειδή, με τις διατάξεις της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1156/09-05-1997 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι

«....., η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000) ορίζεται ότι

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει:
β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.».

Επειδή από σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 117/2013)

«..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.»,
ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, υπό την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι

«1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον 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 εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση

για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται 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 μόνον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, ... προσφεύγ..... ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία τ..., κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008, τα δύο (2) επίμαχα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία εισροών, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 106.592,40 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 20.252,56 €, τα οποία αναφέρονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Οι δε διαπιστώσεις του προληπτικού ελέγχου τ... /..... και του επανελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως διατυπώνονται στις οικείες Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και από .../.../2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) τ... /..... και στις από .../.../2017 οικείες Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., γίνονται αποδεκτές.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου – εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει

υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση – ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε νομίμως στα δύο (2) μέλη – φυσικά πρόσωπα, διαχειριστές και νομίμους εκπροσώπους τ... προσφεύγο..... – δια συστημένης αλληλογραφίας μέσω των ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. – το με αριθμό/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, με συνημμένους τους με αριθμούς/...../.....-2016 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και/...../.....-2016 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2008. Ειδικότερα, τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν με το με αριθ. πρωτ./.....-2016 έγγραφο προς τ...ν κ. του με Α.Φ.Μ.: και με το με αριθ. πρωτ./.....-2016 έγγραφο προς τ...ν κ. του με Α.Φ.Μ.:, τα οποία αποστάλθηκαν στις τελευταίες δηλωθείσες στην Φορολογική Διοίκηση ταχυδρομικές διευθύνσεις κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασής τους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Κατά συνέπεια, ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο..... – περί παράνομης επιβολής των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), ενόψει του ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκαν οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) – απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990 (ΦΕΚ43Α/1990) ορίζεται ότι «Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις της με αριθμό 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ.1165/26-07-1990 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι «..... η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990, είναι ότι μόνον στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου. Αντίθετα, στην περίπτωση πλαστών φορολογικών στοιχείων την ευθύνη την φέρει ο εκδότης. ».

Επειδή, έχει δοθεί διοικητική λύση με το με αριθ. πρωτ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο ορίζεται ότι «..... σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότηρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 86/2001 – εγκύκλιοι ΠΟΛ.1226/2001 και ΠΟΛ.1249/1992), ... η παραπάνω υποχρέωση για τον λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνον στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και, συγχρόνως, δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή

ανύπαρκτο, πλην, όμως, υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση.».

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., ειδική κύρωση Φ.Π.Α. ποσού 20.252,55 €, στη διαχειριστική περίοδο 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990, λόγω του ότι από τον φορολογικό επανέλεγχο που είχε διενεργηθεί από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. στ... προσφεύγο....., διαπιστώθηκε ότι ... τελευταί... είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ..., κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, τα δύο (2) υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία εισροών που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα οποία αναφέρονται στη σελίδα 2 της παρούσας, είχε δε προβεί στην έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Ωστόσο και οι δύο (2) εκδότριες εταιρείες αποτελούν φορολογικώς υπαρκτά νομικά πρόσωπα, με δηλωθείσες έδρες, επαγγελματικές εγκαταστάσεις και αριθμούς φορολογικού μητρώου που χορηγήθηκαν σε αυτές από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., με φορολογικά βιβλία και στοιχεία που θεώρησαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., με υποβληθείσες εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και με νόμιμη εκπροσώπηση σε κάθε περίπτωση.

Κατά συνέπεια, ο πέμπτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο..... πρέπει να γίνει αποδεκτός ως προς την επιβληθείσα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990, ειδική κύρωση του Φ.Π.Α. και να ακυρωθεί η εν λόγω κύρωση ποσού 20.252,55 €.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι «8. Μετά το άρθρο 58 του Ν.4174/2013 προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
2. Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια την μη απόδοση ή την μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.
4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με Φ.Π.Α., χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.».

Στις ανωτέρω διατάξεις, τις οποίες επικαλείται ... προσφεύγο..... στον έκτο προβαλλόμενο λόγο, δεν αναφέρεται πουθενά η περίπτωση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία εικονικού/ών φορολογικού/ών στοιχείου/ων.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 2 περίπτωση δ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«δ) Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχτεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή

που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.».

Ωστόσο, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 32 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα είναι δυνατό να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τον χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παράγραφος 10 και 6 του Ν.2523/1997, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α) Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής, οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν από την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά τον χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Στην υπό κρίση υπόθεση, ... προσφεύγ..... δεν υπέβαλε, προς τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., την ανωτέρω ανέκκλητη δήλωση επιλογής του νέου και ευνοϊκότερου καθεστώτος, αναφορικά με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής του ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997).

Κατά συνέπεια, **ο έκτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο....., περί μη ορθού υπολογισμού του ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. που επιβλήθηκε σε βάρος της βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

Ως προς τον έβδομο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2008, 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 την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι **«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε με την αρχική πράξη ή εάν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»,**

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με τις οποίες ορίζεται ότι

«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:

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγρ. 3 του άρθρου 49.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους τ... προσφεύγο....., της Εκκαθαριστικής Δήλωσης Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 2008 έληγε εντός του έτους 2009 και η δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), περί δεκαετούς παραγραφής, το δικαίωμα – αξίωση του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που αφορούν στη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008) δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά την .../.../2017 που είναι ο χρόνος της έκδοσής τους.

Κατά συνέπεια, ο έβδομος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο....., περί παραγραφής του δικαιώματος – αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση, εντός του έτους 2017, των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης/..../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, ως προς την ακύρωση της ειδικής κύρωσης Φ.Π.Α. που επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990 και εκ τούτου:

1.

Την επικύρωση των με αριθμούς/...-...-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2008.

2.

Την ακύρωση της με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –

Καταλογιζόμενα ποσά Φ.Π.Α. και ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. βάσει της παρούσας Απόφασης:

Διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)

1.

Η με αριθμό/...-...-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Κύριος φόρος:	20.252,56 €
<u>Πρόσθετος φόρος (120%) λόγω ανακρίβειας:</u>	<u>24.303,07 €</u>
<u>Συνολικός φόρος για καταβολή:</u>	<u>44.555,63 €</u>

2.

Η με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο) βάσει των διατάξεων του άρθ. 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997:

$$(11.970,00 \text{ €} + 8.282,56 \text{ €}) \times 3 = 20.252,56 \text{ €} \times 3 = \underline{60.757,68 \text{ €}}.$$

3.

Η με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Μηδέν (0).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ... προσφεύγο..... .

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.