



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/04/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2382

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β'55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στον Πειραιά, επί των οδών και κατά: α) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , β) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , β) υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-

31/12/2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου (επανελέγχου) ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 158.045,31€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 189.654,37€.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 474.135,93 €.

Η προσφεύγουσα είχε ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο από το για την κρινόμενη χρήση και τα βιβλία της κρίθηκαν επαρκή και ακριβή.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν επανελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ. 2015 εντολής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία συμπληρωματικών στοιχείων. Ειδικότερα, περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ. 2015 πληροφορικό δελτίο και η από 2015 έκθεση του , σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η προσφεύγουσα είχε λάβει από την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ κατά τη χρήση 2008, εξήντα οκτώ (68) φορολογικά στοιχεία πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 821.821,25 €, πλέον ΦΠΑ 158.045,31€ και τα οποία αφορούσαν αγορά οικοδομικών υλικών για την κατασκευή κτιρίου (καταστήματος) της προσφεύγουσας στο Δήμο Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αφού εξέδωσε την υπ' αριθ. 2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, προχώρησε στον έλεγχο των λοιπών φορολογιών και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, καταλογίζοντας τον ΦΠΑ των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τον οποίο εξέπεσε η προσφεύγουσα χωρίς να το δικαιούται καθώς και το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη διεξαγωγή επανελέγχου σε χρήση, που έκλεισε με τακτικό φορολογικό έλεγχο, λόγω ελλείψεως «νέου συμπληρωματικού στοιχείου».
- Νόμιμη έκπτωση του αναλογούντος φόρου στα επίμαχα, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία λόγω υπάρξεως τεκμηρίου καλής πίστης.
- Νόμιμη έκπτωση του αναλογούντος φόρου στα επίμαχα, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία λόγω πλήρους αποδείξεως της καλής πίστης της Εταιρείας μας.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: «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.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «**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.....».

Επειδή η προσφεύγουσα ελέγχθηκε για την κρινόμενη χρήση με τακτικό έλεγχο από το και κρίθηκαν τα βιβλία της ευλκρινή και ακριβή. Ωστόσο, μετά τον ανωτέρω έλεγχο περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ. 2015 Δελτίο Πληροφοριών του , το οποίο κρίθηκε ως νέο συμπληρωματικό στοιχείο. Δυνάμει αυτού και της συνημμένης από 2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, εκδόθηκε η υπ' αριθ. 2015 εντολή επανελέγχου καθώς και η με αριθ. ΑΕΠ 2015 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο για τη λήψη των επίμαχων πλαστών και εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν ήταν νόμιμη η διεξαγωγή επανελέγχου, καθόσον δεν υφίσταντο νέα συμπληρωματικά στοιχεία. Ειδικότερα, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο από το, ελέγχθηκε και η τυχόν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία και πραγματοποιήθηκε σχετική αλληλογραφία μεταξύ και, χωρίς ωστόσο να προκύψει η παραμικρή ένδειξη περί τούτου.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο σχετικός έλεγχος του διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. 2013 εντολής ελέγχου, με την οποία ανατέθηκε στους αρμόδιους ελεγκτές η επεξεργασία των κατασχεθέντων με την υπ' αριθ. 2011 έκθεση κατάσχεσης από την επιχείρηση της προσφεύγουσας (σχετική η υπ' αριθ. 2011 εντολή ελέγχου).

Επειδή περαιτέρω, από το σύστημα TAXIS της ΓΓΠΣ προκύπτει ότι ο τακτικός έλεγχος του για την επίμαχη χρήση είχε ολοκληρωθεί πριν τον Δεκέμβριο 2009. Αυτό προκύπτει από τους χρηματικούς καταλόγους και τα τριπλότυπα βεβαίωσης, με τα οποία το βεβαίωσε τις διαφορές φόρων που προέκυψαν από τον εν λόγω τακτικό έλεγχο. Ειδικότερα, οι χρηματικοί κατάλογοι συντάχθηκαν στις 2009 και 2009, ενώ οι αριθμοί τριπλοτύπων βεβαίωσης φέρουν ημερομηνία 2010.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι το κατά τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου δεν ήταν δυνατόν να λάβει υπ' όψιν του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθόσον ο σχετικός έλεγχος από το ξεκίνησε το 2011, ήτοι 2 χρόνια μετά την ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου. Συνεπώς, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους και ορθώς κρίθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως νέα στοιχεία, δυνάμει των οποίων εκδόθηκε η εντολή επανελέγχου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το πληροφοριακό δελτίο

του δεν αποτελούσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό του τεκμηρίου αλλά και της αποδείξεως της καλής πίστης από την πλευρά της ως προς την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι δύναται να εκπέσει τον αναλογούντα φόρο των εικονικών τιμολογίων από τον φόρο εισροών της.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εξήντα οκτώ (68) πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 831.821,25 € πλέον ΦΠΑ 158.045,31 € εκδόσεως της εταιρείας «..... » με ΑΦΜ Όλα τα προαναφερθέντα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθόσον η εκδότρια εταιρεία ήταν, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του , συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Περαιτέρω, τα ως άνω τιμολόγια κρίθηκαν και ως πλαστά καθόσον έφεραν ίχνος διάτρησης διαφορετικό από αυτό που είχε καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «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 υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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).

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση: «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 την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000: «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, γ).....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1225/2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 685/2000 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και αφορά το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε πλαστό στοιχείο, από το λήπτη του στοιχείου αυτού. Με την ως άνω γνωμοδότηση γίνεται δεκτό ότι 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. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι «κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού» και περαιτέρω «ο υποκείμενος στον ΦΠΑ ως λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.»

Επειδή συνακόλουθα με την ΠΟΛ 1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου. 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 στην ως άνω γνωμοδότηση αναφέρεται ρητώς 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. Ε1 του ν. 4093/1012, Κ.Φ.Α.Σ.), 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 τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία ήταν όχι μόνο εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη αλλά και πλαστά. Συνεπώς, ακόμη και στην περίπτωση που τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούσαν δαπάνες οι οποίες είχαν αποδεδειγμένα πραγματοποιηθεί και ήταν παραγωγικές και ακόμη και αν η λήπτρια αυτών τελούσε σε καλή πίστη, δεν δύναται σε καμία περίπτωση να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, καθόσον αυτές βασίζονται σε πλαστά, ήτοι μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «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 του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, 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 η που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή από 26-07-2013.

Επειδή ακολούθως με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με την παρ. 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 (προστέθηκε με την περ. 23 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.): «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 δήλωσή 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εξέπεσε τον ΦΠΑ των επίμαχων φορολογικών στοιχείων χωρίς να δικαιούται να το πράξει και περαιτέρω δεν υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την οριζόμενη στα ανωτέρω δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στον καταλογισμό του φόρου των επίμαχων στοιχείων που εξέπεσε η προσφεύγουσα και στην επιβολή του Προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.....» και με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣΤΕ 402/2014).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2008 είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της εξήντα οκτώ (68) φορολογικά στοιχεία πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο, εκδόσεως της επιχείρησης «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 821.821,25 €, πλέον ΦΠΑ 158.045,31€. Το σχετικό υπ' αριθ. πρωτ. 2015 πληροφοριακό δελτίο, περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μετά τη συμπλήρωση του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, ήτοι μετά την 31/12/2014. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε ως νέο συμπληρωματικό στοιχείο, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 49§3 του ν. 2859/2000. Συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων εμπίπτει στις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας ήτοι την 31/12/2019. Ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στις από 2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Α. ΦΠΑ

Διαφορά ΦΠΑ (ως οικεία πράξη)	158.045,31
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	189.654,37
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	347.699,68

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

Ποσό προστίμου: 474.135,93 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.