



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604534

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 23-03-2017

Αριθμός απόφασης: 2164

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. 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 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) .

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή Εξουσιοδότησης Υπογραφής»

4. Την από 23-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία « » ΑΦΜ, που εδρεύει στην και στην οδό αριθ....., κατά **α)** της από 21-10-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 (αρ. πράξης/2016) **συνολικό ποσόν προστίμου 15.560,00 €**, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, **β)** του από 20-10-2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ...../2016) ποσόν φόρου 14.782,00 πλέον πρόσθετος φόρος (120%) ποσόν 17.738,40 ήτοι **συνολικό ποσόν 32.520,40 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, **γ)** της από 20-10-2016 Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997 (αρ. πράξης/2016) **συνολικού ποσού 44.346,00 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, **δ)** της από 21-10-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 (αρ. πράξης/2016) **συνολικό ποσόν προστίμου 2.400,00 €**, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, **ε)** του από 20-10-2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ...../2016) ποσόν φόρου 2.280,00 πλέον πρόσθετος φόρος (120%) ποσόν 2.736,00 ήτοι **συνολικό ποσόν 5.016,00 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, **στ)** της από 20-

10-2016 Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997 (αρ. πράξης/2016) **συνολικού ποσού 6.840,00 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, **ως λήπτης εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 Πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., Πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και Πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση, της από 28-04-2014 έκθεσης ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ), του Σ.Δ.Ο.Ε. Ν. Αττικής της από 20-10-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., της από 20-10-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2016 και 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:

Από έλεγχο που διενέργησε με την αρ...../2011 εντολή έλεγχου το ΣΔΟΕ Αττικής στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης οδός και με την αρ...../2011 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων προεβη πλην άλλων στην κατάσχεση εννέα (9) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 77.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.782,00 € διαχειριστικής χρήσης 2008, και ενός(1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.280,00 € διαχειριστικής χρήσης 2009 με εκδότη την εταιρεία ΑΦΜ **Εκδόθηκε η με αρ...../2013 εντολή έρευνας-επεξεργασίας για την επιχείρηση**

η οποία αντικαταστάθηκε με την/2014 εντολή έλεγχου και βάσει της όποιας συντάχθηκε η από 28-04-2014 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ) αρ. εντολής/2014 και ΥΣΕ/2014 του ΣΔΟΕ Αττικής, η οποία διαβιβάστηκε με αρ.πρωτ...../2014 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ .

α) Με την αριθμό/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 επεβλήθη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 πρόστιμο (ευνοϊκότερο καθεστώς) **συνολικό ποσόν 15.560,00 € (77.800,00x 20%), διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, για λήψη εννέα(9) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 77.800,00 €**

β) Με τον αριθμό/2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. καταλογίστηκε ποσόν φόρου 14.782,00 (77.800,00 € X19%) πλέον πρόσθετος φόρος (120%) ποσόν 17.738,40

ήτοι **συνολικό ποσόν 32.520,40 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, για **λήψη εννέα(9) εικονικών** ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων **καθαράς αξίας 77.800,00 €**

γ) Με την αριθμό/2016 Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997 επεβλήθη πρόστιμο(τριπλάσιο 14.782,00 € Χ 3) **συνολικού ποσού 44.346,00 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, για **λήψη εννέα(9) εικονικών** ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων **αξίας ΦΠΑ 14.782,00 €**

δ) Με την αριθμό/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 επεβλήθη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 πρόστιμο (ευνοϊκότερο καθεστώς) **συνολικό ποσόν προστίμου 2.400,00 €(12.000,00χ20%)** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, για **λήψη ενός(1) εικονικού** ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου **καθαράς αξίας 12.000,00 €**

ε)Με τον αριθμό/2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. καταλογίστηκε ποσόν φόρου 2.280,00(12.000,00 € χ 19%)_πλέον πρόσθετος φόρος (120%) ποσόν 2.736,00 ήτοι **συνολικό ποσόν 5.016,00 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, για **λήψη ενός(1) εικονικού** ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου **καθαράς αξίας 12.000,00 €**

στ) Με την αριθμό /20-10-2016 Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997 επεβλήθη πρόστιμο(τριπλάσιο € Χ 3) **συνολικού ποσού 6.840,00 €** διαχειριστικής χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για **λήψη ενός(1) εικονικού** ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου **αξίας Φ.Π.Α. 2.280,00 €**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1)Το δικαίωμα του Δημοσίου για το καταλογισμό φόρων και την επιβολή προστίμων που ανάγονται στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009, έχει υποκύψει σε παραγραφή.

2) Η από 28/4/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ./6-5-2014 έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), και ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στη προσφεύγουσα.

3) Η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση «.....», δεν ήταν εικονική εταιρεία, επειδή ήταν υπαρκτή φορολογικά δηλαδή είχε κάνει έναρξη εργασιών, είχε λάβει ΑΦΜ, είχε θεωρήσει βιβλία & στοιχεία στη Δ.Ο.Υ.

4) Δεν πρέπει να της επιβληθούν πρόστιμα & φόροι διότι κατά τη λήψη των τιμολογίων ενήργησε με καλή πίστη επειδή η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση «.....» ήταν υπαρκτή φορολογικά δηλαδή είχε κάνει έναρξη εργασιών, είχε λάβει ΑΦΜ, είχε θεωρήσει βιβλία & στοιχεία στη Δ.Ο.Υ.

5) Για το καταλογισμό των φόρων και προστίμων έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 και του Ν. 4337/2015.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις διαχειριστικές χρήσεις 2008 και 2009.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του Ν. 2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α. ΦΕΚ 248 Α'.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.[.....]

2. Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο Προϊστάμενος ΔΟΥ διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.

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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Άρθρο 57 Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49 [.....]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)

«.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)

Άρθρο 84 Παραγραφή

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2. [...]

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α 179)

«.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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου [4203/2013](#) δόθηκε παράταση για 2 έτη

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος **ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας_ή

εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης

Επειδή με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 **παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες **έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του νόμου) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, η προσφεύγουσα-ελεγχόμενη επιχείρηση έχει περαιώσει τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31-12-2009, με την τελευταία διαχειριστική περίοδο περαιωμένη με τακτικό έλεγχο (πολ.1037/2008) όπως αναφέρεται στην από 20-10-2016 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, με την αριθμ...../20011 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων έγινε κατάσχεση φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας-ελεγχόμενης επιχείρησης και εκδόθηκε η **με αιθμ...../2013 εντολή έρευνας-επεξεργασίας** η οποία αντικαταστάθηκε με την/2014 του ΣΔΟΕ Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αναφέρεται στην από 28-04-2014 έκθεση έλεγχου – επεξεργασίας εφαρμογής Π.Δ.186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής.(αρ.πρωτ...../2014 Πληροφοριακό Δελτίο)

Επειδή, εκδόθηκε η με αριθμό/2015 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με αιτία έλεγχου το υπ. αρ. πρωτ...../2014 Πληροφοριακό Δελτίο ΣΔΟΕ Ν. Αττικής.

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Φ.ΠΑ. και προστίμων κοινοποιήθηκαν στις 24-10-2016 στη εξουσιοδοτημένη υπάλληλο για την παραλαβή των εγγράφων κα όπως προκύπτει από τις εκθέσεις επίδοσης της Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ.

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου είναι νόμο αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας-ελεγχόμενης επιχείρησης ότι η από 28/4/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ./2014 έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), και δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/10.4.2001 (Αριθμ.Πρωτ.:1020145/5731/ΔΕ-Β) Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.

.....
«Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν. [1914/1990](#)), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης(ΣτΕ.2397/1990).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/[ΠΟΛ.1099/27.4.1994](#) υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν. [1914/1990](#), καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του Ν.2198/1994»

Επειδή, εν προκειμένω με την αρ...../2011 εντολή έλεγχου του ΣΔΟΕ Ν Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα με έδρα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως, και επέδωσε τη με αρ...../2014 κλήση προς ακρόαση, όπως ειδικότερα αναφέρεται στην από 28-04-2014 έκθεση έλεγχου –επεξεργασίας εφαρμογής Π.Δ.186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής.(αρ.πρωτ...../2014 Πληροφοριακό Δελτίο) στο Κεφάλαιο της έκθεσης «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

.....»

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η από 28/4/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση είναι αναπόδεικτος αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» δεν ήταν εικονική εταιρεία επειδή ήταν υπαρκτή φορολογικά.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 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, σύμφωνα με την αριθμό ΣτΕ 1404/2015 απόφαση, Επιβολή προστίμου για λήψη εικονικών τιμολογίων,

Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες

Επειδή, με την αρ...../2009 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κλιμάκιο της υπηρεσίας μετέβη για έλεγχο στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης οδός, καθώς και στο υποκατάστημα της επιχείρησης οδός (αρχική έδρα έναρξης της επιχείρησης) και διαπιστώθηκε η μη ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς

υπαρκτό(έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ.), αλλά όπως προκύπτει από την από 28-04-2014 έκθεση έλεγχου του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής (μη ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης, δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό) δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις εργασίες όπως αυτές αναφέρονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία.

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν εικονική εταιρεία είναι αναπόδεικτος αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ενηργησε με καλή πίστη καθώς η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων ήταν πρόσωπο υπαρκτό φορολογικά.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/2016 - ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΑΠΟ ΚΑΛΟΠΙΣΤΟ ΛΗΠΤΗ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΤΟΥ ΕΚΔΟΤΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου

ΠΟΛ.1097/4.7.2016

Σχετικά με το παραπάνω θέμα σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (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 - ΚΦΑΣ - ΚΒΣ.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 28-04-2014 έκθεση έλεγχου του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής **η εκδότρια επιχείρηση, είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (μη ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης, δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό,)

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 28-04-2014 έκθεση έλεγχου του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής, η προσφεύγουσα επιχείρηση πραγματοποίησε τις πληρωμές της στην εκδότρια επιχείρηση, με επιταγές από τοις οποίες οι περισσότερες (αρ.πρωτ...../2011 έγγραφο της τράπεζας EUROBANK EFG) εισπράχτηκαν από τρίτα πρόσωπα.

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ενήργησε με καλή πίστη είναι αναπόδεικτος αβάσιμος και απορριπτέος

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι για το καταλογισμό των φόρων και προστίμων έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 και του Ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.3 και 4 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015(ΦΕΚ 129 Α 17-10-2015) ορίζεται ότι:

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)...β)...γ)...δ)...ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους ...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του ν.2523/1997 ορίζεται ότι

Άρθρο 6 Πρόστιμα ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα η εικονικά φορολογικά στοιχεία

«1.Στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχτεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου η στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός η άλλοι για λογαριασμό του διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών η έλαβε επιστροφή φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ η ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστό εικονικό η νοθευμένο φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε η που επιστράφηκε η δεν απέδωσε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικό 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, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες υπ.αρ...../2016,...../2016 οριστικές πράξεις ΦΠΑ εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), οι υπ.αρ...../2016,/2016 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν.2523/1997, οι υπ.αρ...../2016,...../2016 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ ΠΔ 186/1992, εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.(ευνοϊκότερο καθεστώς)

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απαράδεκτος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του ν. 4174/2013 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, από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι, «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»,

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/10/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., στην από 20/10/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προστίμου. Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και στην από 28/04/2014 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ και την επικύρωση: **α)** της από 21-10-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 (αρ. πράξης/2016) **συνολικό ποσόν προστίμου 15.560,00 €, β)** του από 20-10-2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ...../2016)**συνολικό ποσόν 32.520,40 € γ)** της από 20-10-2016 Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997 (αρ. πράξης/2016) **συνολικού ποσού 44.346,00 € δ)** της από 21-10-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 (αρ. πράξης/2016) **συνολικό ποσόν προστίμου 2.400,00 €, ε)** του από 20-10-2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ...../2016) **συνολικό ποσόν 5.016,00 € στ)** της από 20-10-2016 Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997 (αρ. πράξης/2016) **συνολικού ποσού 6.840,00 € .**

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992	διαχ. χρήση 2008	Συνολικό ποσόν	15.560,00 €,
Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997	διαχ. χρήση 2008	Συνολικό ποσόν	44.346,00 €,
Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2008		Συνολικό ποσόν	32.520,40 €,
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992	διαχ. χρήση 2009	Συνολικό ποσόν	2.400,00 €,
Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν.2523/1997	διαχ. χρήση 2009	Συνολικό ποσόν	6.840,00 €,
Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2009		Συνολικό ποσόν	5.016,00 €,

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Υπάλληλος του Τμήματος

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.