



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 7/12/2018

Αριθμός απόφασης: 1929

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/7/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» **με ΑΦΜ:...**, κατά της με αριθ. ... **1/6/2018** πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13/7/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» **με ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... **1/6/2018** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ειδική κύρωση ύψους **17.589,26€**, ήτοι το ισόποσο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης οκτώ εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτών επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων με τον Α.Χ.Κ.... - **2018**.

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **1/6/2018** έκθεσης προστίμου του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990 της ΔΟΥ Αμπελοκήπων σε εκτέλεση της με αρ. ... **6/3/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ. ... **15/10/2015**) του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ. ... **22/7/2015** και αριθ. υπόθεσης ...πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης (αρ. πρωτ. εισ. ... **3/8/2015**) και η συνημμένη σε αυτή από **30/6/2015** και με αρ. υπόθεσης ... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:...**, εκδότη φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στις χρήσεις 2005 – 2007 με λήπτη - μεταξύ άλλων – την προσφεύγουσα εταιρία κατά τη χρήση 2007.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 δεν της επιδόθηκε από την ελεγκτική αρχή.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων για την υπό κρίση χρήση 2007 έχει παραγραφεί λόγω και της περαίωσής της βάσει του Ν.3888/2010.
3. Έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενης πράξης.
4. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Εκτός από τη με αριθ. πρωτ ... **13/3/2018** κλήση προς ακρόαση και το σημείωμα διαπιστώσεων δεν έλαβε άλλη κλήση και δε ζητήθηκαν από τον έλεγχο αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων της. Επιπλέον, ενώ ζήτησε αντίγραφο του πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ με το έγγραφο υπόμνημά της, της δόθηκε από την αρμόδια ΔΟΥ απόσπασμα αυτού.
5. Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.
 - i. Η προσφεύγουσα είχε αναθέσει στον εργολάβο ... το έργο της ανέγερσης του βιομηχανικού κτιρίου της και από αυτόν παρέλαβε τον φάκελο του έργου με παραστατικά, τιμολόγια και αποδείξεις, τα οποία προσκόμισε στο ΙΚΑ για να περαιωθεί το έργο ασφαλιστικά και να ηλεκτροδοτηθεί. Μεταξύ των παραστατικών του φακέλου ήταν και τα οκτώ χαρακτηριζόμενα ως εικονικά τιμολόγια έκδοσης του

- ii. Ο ... πληρώθηκε από την προσφεύγουσα για όλες τις εργασίες που εκτέλεσε και για όλα τα υλικά που αγόρασε για λογαριασμό της και αφού παρέδωσε το φάκελο με όλα τα παραστατικά, έκλεισε το έργο, συνδέθηκε με τα δίκτυα ηλεκτρικού και ύδρευσης και έλαβε την προβλεπόμενη άδεια.
6. Μη υποχρέωση τήρησης (διαφύλαξης) των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης κατόπιν περαίωσης βάσει του Ν.3888/2010. Αβάσιμα η φορολογική αρχή επικαλείται το έτος 2018 παραβάσεις ΚΒΣ λόγω μη διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2007.
7. Καλοπιστία του λήπτη. Η προσφεύγουσα καταχώρησε στα φορολογικά βιβλία της όπως είχε υποχρέωση, ενεργώντας με καλή πίστη τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, τα οποία έλαβε ο ..., ο οποίος είχε σχέση με τον προμηθευτή. Εάν γνώριζε την εικονικότητά τους, θα τα απέρριπτε και δε θα τα καταχωρούσε.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις **παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: ...γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. ... Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου**

αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 1 του άρθρου 63 Ν.4174/2013**, η ενδικοφανής προσφυγή «*πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης*».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- ✓ Το με αριθμό **...23/4/2018** Κλήση σε Ακρόαση - Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των αρ. 28 και 62 του Ν.4174/2013 με τα συνημμένα του (προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ, προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 και προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 του Ν.1882/90) επιδόθηκαν στις **11/5/2018** στην προσφεύγουσα, το οποίο συνομολογεί και η ίδια με το με αρ. πρωτ. **... 23/5/2018** απαντητικό της υπόμνημα στην αρμόδια ελεγκτική αρχή. Συνεπώς, η προσφεύγουσα όφειλε εύλογα να αναμένει την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.
- ✓ Από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων στάλθηκε στις **13/6/2018** νομίμως στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας, με συστημένη επιστολή (**RE...GR**) το με αρ. πρωτ. **... 11/6/2018** έγγραφο με συνημμένες **α)** τη με αρ. πρωτ. **...18** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με τη σχετική έκθεση ελέγχου, **β)** τη με αρ. πρωτ. **...18** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ με τη σχετική έκθεση ελέγχου, **γ)** τη με αρ. πρωτ. **...18** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 με τη σχετική έκθεση ελέγχου και **δ)** τη με αρ. πρωτ. **...18** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/90 με τη σχετική έκθεση ελέγχου. Η παραπάνω συστημένη επιστολή επέστρεψε από τα ΕΛΤΑ στην αρμόδια ΔΟΥ ως αζήτητη επιστολή στις **18/7/2018**.
- ✓ Σε αντιδιαστολή με τον ισχυρισμό ότι δεν της επιδόθηκε η εν λόγω πράξη, η προσφεύγουσα άσκησε **εμπρόθεσμα** στις **13/7/2018** την παρούσα προσφυγή όπου αναφέρει ορθώς το καταλογισθέν ποσό καθώς και άλλα στοιχεία της με αρ. **... – 1/6/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007**, ενώ παράλληλα δε διευκρινίζει τον τρόπο που έλαβε γνώση αυτών.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « *Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού*

φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α) Φόρο Εισοδήματος β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)...ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'. στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως **καταλογίζεται** σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, **ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν**

ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣΤΕ 4034/1999 και ΣΤΕ 3398/2015). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, με τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο να χωρέσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 7).

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της, από την μέχρι τώρα όμως δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ **ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017**).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «*Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος ...*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Πολ. 1019/2011** ορίζεται ότι: «**1.** Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... **4.** Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... **5.** Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε... **10.** Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα αποδέχτηκε το με αρ..../1/2010 σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικ. έτη **2008, 2009** και **2010** - διαχειριστικές περιόδους **1/1 – 31/12/2007, 1/1 – 31/12/2008** και **1/1 – 31/12/2009** με ποσό φόρου 5.829,97€ το οποίο κατεβλήθη και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **27/12/2010**.

Επειδή για τη χρήση **2007** επήλθε περαίωση με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 και κατόπιν περιέλευσης σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων συμπληρωματικού στοιχείου περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόθηκε το με αριθμό **.../2 – 26/2/2018** συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο στάλθηκε με το με αρ. πρωτ. ... **13/3/2018** διαβιβαστικό έγγραφο από τον έλεγχο με συστημένη επιστολή (**RE...GR**) στην προσφεύγουσα. Η προθεσμία για την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης παρήλθε άπρακτη.

Επειδή, η με αριθ. πρωτ. ... **22/7/2015** και αριθ. υπόθεσης ...πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης και η συνημμένη σε αυτή από **30/6/2015** και με αρ. υπόθεσης ... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «...» εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στη χρήση 2007 και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **3/8/2015**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Επειδή, αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90, ο χρόνος παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** για την οποία υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου (βάση περαίωσης Ν.3888/2010) και λόγω συμπληρωματικού στοιχείου κατέστη **δεκαετής** βάσει του άρθρου 57 παρ. 2γ του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τη νομολογία (ΔΕΦ.ΘΕΣ.1390/2017, 1566/2017), δη στις **31/12/2018**. Κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης

πράξης, δη στις **1/6/2018** το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** 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, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «...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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 μόνο 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012**).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη του, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ. υπόθεσης ...πληροφοριακής έκθεσης και της συνημμένης σε αυτή με αριθ. υπόθεσης ... έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης. Η επιβληθείσα ειδική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990, ήτοι το ισόποσο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε η προσφεύγουσα από το φόρο εκροών ως λήπτης οκτώ εικονικών φορολογικών στοιχείων ενώ δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτών επιχείρηση, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από **1/6/2018** έκθεση προστίμου του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/90 της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και συγκεκριμένα στις σελίδες

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο, πέμπτο, έκτο και έβδομο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης της προηγούμενης ακρόασης, παροχής αποσπάσματος πληροφοριακού δελτίου ΣΔΟΕ, μη εικονικότητας των συναλλαγών - πλημμελούς κρίσης του ελέγχου - αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας, μη υποχρέωσης τήρησης (διαφύλαξης) των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης λόγω περαίωσης και καλοπιστίας του λήπτη

Επειδή, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αφορούν τη με αριθ. ... **26/4/2018** πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7§3,5 του Ν.4337/15 χρήσης **2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ύψους **37.030,02€**, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 92.575,06€ εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **ΑΦΜ:...**, ερειδόμενη στην από **26/4/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων σε εκτέλεση της με αρ. ... **6/3/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ. ... **15/10/2015** εντολής).

Επειδή, η προσφεύγουσα προσέβαλε εμπρόθεσμα την πιο πάνω πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ με τη με αρ. πρωτ. ... **23/5/2018** ενδικοφανή προσφυγή, υποβάλλοντας ακολούθως και τα με αρ. πρωτ. ... **ΕΙ 2018ΕΜΠ – 4/9/2018 και ... ΕΙ 2018ΕΜΠ – 9/10/2018** συμπληρωματικά υπομνήματά της, όπου προέβαλλε τους ίδιους με την παρούσα ισχυρισμούς (υπ' αριθ. 4 – 7), τα οποία τέθηκαν υπόψη της ΔΟΥ Αμπελοκήπων για τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων για να συνεκτιμηθούν με τις με αρ.... **5/9/2018, ... 3/10/2018 και ...9/10/2018** πράξεις αναπομπής της Υπηρεσίας μας. Λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με τις παραπάνω πράξεις αναπομπής η ΔΟΥ Αμπελοκήπων με το με αριθ. πρωτ. ... **18/10/2018 (αρ. πρωτ. εισερ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ ΕΜΠ – 18/10/2018)** έγγραφό της και τη συνημμένη σε αυτό από **18/10/2018** «Έκθεση Ελεγκτικών Διαπιστώσεων παρ. 3 κεφ. Δ' ΠΟΛ.1069/2014», ενέμεινε στο αρχικό πόρισμα ελέγχου και στις αρχικές

του διαπιστώσεις, και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιήθηκε. Κατόπιν εξέτασης όλων των ανωτέρω από την Υπηρεσία μας, εκδόθηκε η με αρ. ... **22/10/2018** απόφαση, με την οποία αιτιολογημένα απορρίφθηκαν οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και η οποία κοινοποιήθηκε στον αντίκλητο και πληρεξούσιο δικηγόρο της με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΞ 2018ΕΜΠ – 9/11/2018** έγγραφό μας.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι καθώς αφορούσαν αντικείμενο εξέτασης προηγούμενης ενδικοφανούς προσφυγής (αρ. ... 23/5/2018).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **13/7/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 - 31/12/2007

- Η με αριθ. ... **1/6/2018** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90.

	Ποσό
Πρόστιμο	17.589,26€

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση.