



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 1/4/2019

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

Αριθμός απόφασης: 760

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 **3/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... κατά α) της με αριθ. ... - **28/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και β) της με αριθ. ... - **28/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων 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 **3/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό ... - **28/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2008 δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 68.124,22€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 49.576,32€, πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 24.788,16€ και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 20.628,71€, δη σύνολο φόρου **94.993,19€**, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (αγορών) που αναλογεί στην αξία είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων – δελτίων αποστολής σειρά Α') για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 260.928,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 49.576,32€, έκδοσης της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**
- Με τη με αριθμό ... - **28/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **24.788,16€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω εικονικών φορολογικών παραστατικών για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $49.576,32€ \times 50\% = 24.788,16€$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης βάσει των από **28/9/2018** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 (περί ΦΠΑ) και άρθρου 6 του Ν.2523/1997 που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. ... - **18/5/2018** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Ο εν λόγω έλεγχος προκλήθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ... – 8/12/2015 (αρ. πρωτ. εισερχ. ... – 16/12/2015 ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης) εγγράφου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και της συνημμένης σε αυτό από **26/11/2015** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της, τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια – δελτία αποστολής σειράς Α') για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, έκδοσης της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση

2008.

2. Πραγματικές συναλλαγές - Καλοπιστία του λήπτη.
3. Επικουρικά, είναι λανθασμένη η επιβολή προστίμου για εικονικότητα στο σύνολο των συναλλαγών βάσει της παρ.3β του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (συντελεστής 40%) ενώ θα πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο της εικονικότητας που ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη της παρ.3δ του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (συντελεστής 20%).

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποσπεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, 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: «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 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

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 την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί ΦΠΑ, εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

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

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2009 - διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008, έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ στις 15/5/2009.

Επειδή, το με αρ. πρωτ. ... – 8/12/2015 (αρ. πρωτ. εισερχ. ... – 16/12/2015 ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης) έγγραφο της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και της συνημμένης σε αυτό από 26/11/2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2008 έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στις 16/12/2015, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Ωστόσο ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ ή επιβολή προστίμου ΦΠΑ., δεδομένου ότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αποτελεί αρχικό έλεγχο (καθώς δεν επήλθε περαίωση ούτε διενεργήθηκε άλλος αρχικός έλεγχος), είναι πενταετής. Συνεπώς κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008, στις **28/9/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1125/2004.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται αποδεκτός παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - **3/12/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** α) της με αριθ. ... - **28/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και β) της με αριθ. ... - **28/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης **λόγω παραγραφής**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2008

- Η με αριθ. ... - **28/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πιστωτικό Υπόλοιπο προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	68.124,22€	0,00€
ΦΠΑ	49.576,32€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	24.788,16€	0,00€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	20.628,71€	0,00€
Καταλογιζόμενο ποσό	94.993,19€	0,00€

- Η με αριθ. ... - **28/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	24.788,16€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.