



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** : 2313-333254

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 2/5/2019

Αριθμός απόφασης: 982

## 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 **3/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... κατά της με αριθ. ... - **3/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 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 **3/1/2019** 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 ... - **3/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.876,31€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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  $3.752,61\text{€} \times 50\% = 1.876,31\text{€}$ .

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων βάσει της από **3/12/2018** έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ. .../0 – **19/11/2018** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

- **α)** το με αριθ. πρωτ. ... - **22/5/2014** (αρ. πρωτ. εισερχ. ... - **2/6/2014** ΔΟΥ Αμπελοκήπων) έγγραφο της ΔΟΥ Βέροιας και η συνημμένη σε αυτό από **27/11/2013** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η ατομική επιχείρηση του ... με **ΑΦΜ:...**, εξέδωσε πλήθος εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα (τότε ...) Συγκεκριμένα εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, τα εξής τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής, τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή:

| A/A    | Παραστατικό | No  | Ημερ/νία  | Αξία      | ΦΠΑ      | Συνολική Αξία |
|--------|-------------|-----|-----------|-----------|----------|---------------|
| 1      | Τ.Π. - Δ.Α. | ... | 15/5/2007 | 6.107,50  | 549,67   | 6.617,17      |
| 2      | Τ.Π. - Δ.Α. | ... | 21/5/2007 | 7.808,00  | 702,72   | 8.510,72      |
| Σύνολο |             |     |           | 13.915,50 | 1.252,39 | 15.127,89     |

- και **β)** η από **18/7/2016** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων (εσωτερικό έγγραφο με αρ. πρωτ. ... - **19/7/2016**), σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η ομόρρυθμη επιχείρηση ... με **ΑΦΜ:...**, εξέδωσε πλήθος εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα (τότε ...). Συγκεκριμένα εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, τα εξής τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής, τα οποία χαρακτηρίστηκαν πλαστά – εικονικά:

| A/A    | Παραστατικό | No  | Ημερ/νία  | Αξία      | ΦΠΑ      | Συνολική Αξία |
|--------|-------------|-----|-----------|-----------|----------|---------------|
| 1      | Δ.Α.-Τ.Π.   | ... | 10/5/2007 | 6.823,00  | 1.296,37 | 8.119,37      |
| 2      | Δ.Α.-Τ.Π.   | ... | 16/5/2007 | 6.336,00  | 1.203,84 | 7.539,84      |
| Σύνολο |             |     |           | 13.159,00 | 2.500,21 | 15.659,21     |

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων στην υπό κρίση χρήση 2007 έχει παραγραφεί.
2. Μη εικονικότητα των συναλλαγών, ουδόλως υπέρογκες ή δυσανάλογες. Νόμιμη η εξόφληση με μετρητά. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.
3. Μη υποχρέωση διαφύλαξης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

**Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων στην υπό κρίση χρήση 2007**

**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 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 αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός 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, περίπτ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

**Επειδή**, 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 για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007), υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ στις **2/5/2008**.

**Επειδή, α)** το με αριθ. πρωτ. ... - **22/5/2014** έγγραφο της ΔΟΥ Βέροιας και η συνημμένη σε αυτό από **27/11/2013** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, όπου διαπιστώνεται ότι η ατομική εταιρεία του ... με **ΑΦΜ:...**, εξέδωσε δύο εικονικά ως προς τη συναλλαγή τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής στη χρήση 2007 και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **2/6/2014** (αρ. πρωτ. εισερχ. ... - **2/6/2014**) και **β)** η από **18/7/2016** Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων όπου διαπιστώνεται ότι η ομόρρυθμη επιχείρηση ... με **ΑΦΜ:**

..., εξέδωσε δύο πλαστά – εικονικά τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής στη χρήση 2007 και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **18/7/2016**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, όσον αφορά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007**, αποτελούν καταρχήν συμπληρωματικά στοιχεία 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 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 της προσβαλλόμενης πράξης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007, στις **3/12/2018**, 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 της προσβαλλόμενης πράξης 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. ... - **3/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και την **ακύρωση** της με αριθ. ... - **3/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, **λόγω παραγραφής**.

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

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

- Η με αριθ. ... - **3/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

|                 | <b>Βάσει<br/>Ελέγχου</b> | <b>Βάσει<br/>Απόφασης<br/>Δ.Ε.Δ.</b> |
|-----------------|--------------------------|--------------------------------------|
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>1.876,31€</b>         | <b>0,00€</b>                         |

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.