



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07-07-2020

Αριθμός απόφασης: **1457**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 της Π.Ν.Π. της 30ης -3-2020, (ΦΕΚ 75/Α/30-03-2020) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020, (ΦΕΚ 86/Α/25-04-2020).

5. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/23-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**, με έδρα στη ΘΕΣΗ, κατά:

α) Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

β) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

γ) της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - (Άρθρου 6 ν. 2523/1997/Άρθρου 79 ν. 4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

δ) της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - (Άρθρου 6 ν. 2523/1997/Άρθρου 79 ν. 4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

ε) του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ - άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

στ) του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ - άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

ζ) του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Εισοδήματος - άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

η) του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Εισοδήματος - άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) Της ως άνω αναφερόμενης Πράξης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 18-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ/2020 αίτημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/23-01-2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. που επιστράφηκε αδικαιολόγητα, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού 149.056,01€ πλέον πρόσθετοι φόροι 152.871,85€, ήτοι συνολικό ποσό **301.927,86€**.

B. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. που επιστράφηκε αδικαιολόγητα, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ποσού 346.665,32€ πλέον πρόσθετοι φόροι 355.539,95€, ήτοι συνολικό ποσό **702.205,27€**.

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 18-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,
.....

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τις κρινόμενες χρήσεις 2008 και 2009 κατόπιν της με την αριθμό/2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ διαπιστώθηκε η λήψη από την προσφεύγουσα:

1) στη χρήση 2008: α) τριών (3) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 34.690,00€, και β) εβδομήντα δύο (72) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των 128.495,15€ και

2) στη χρήση 2009: α) δύο (2) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00€, και β) τριάντα τέσσερα (34) φορολογικών μερικώς εικονικών στοιχείων, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των 340.595,63€.

Οι ως άνω Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 18-12-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,
.....

Από τον έλεγχο εφαρμόστηκαν οι γενικές διατάξεις Φ.Π.Α. (ΣΧΕΤ.: ΠΟΛ 1147/2010, ΠΟΛ 1202/2016), καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχθηκε το με αρ./...../2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα Ν. 3888/2010 και διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει στις κρινόμενες χρήσεις 2008 και 2009, δηλώθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία προς επιστροφή και η επιστροφή έχει ήδη διενεργηθεί κατά το σύνολό της.

Γ. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (Άρθρου 6 ν. 2523/1997/Άρθρου 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού 15.502,59€.

Δ. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (Άρθρου 6 ν. 2523/1997/Άρθρου 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ποσού 22.201,10€.

Οι ως άνω Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμων Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 18-12-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,
....., σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 ν. 4472/2017 και επιβλήθηκαν τα προαναφερόμενα πρόστιμα καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 31.005,18€ στην χρήση 2008 και ποσού 44.402,19€ στην χρήση 2009 αντίστοιχα, με βάση τη λήψη των ως επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Ε. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (Άρθρου 4 ν. 2523/1997/Άρθρου 54 ν. 4174/2013(ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού **1.000,00€**.

ΣΤ. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (Άρθρου 4 ν. 2523/1997/Άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ποσού **1.200,00€**.

Οι ως άνω Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμων Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 18-12-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' και §2 περ. α' του ν. 4174/2013 και επιβλήθηκαν τα προαναφερόμενα πρόστιμα καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 31§1 α ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών 3^ο έως 12^ο στην χρήση 2008, με ανακριβές περιεχόμενο.

Ζ. Με τον υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμού Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού **100,00€**.

Η. Με τον υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμού Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ποσού **100,00€**.

Οι ως άνω Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμων Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 18-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' και §2 περ. α' του ν. 4174/2013 και επιβλήθηκαν τα προαναφερόμενα πρόστιμα καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο στις χρήσεις 2008 και 2009.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις έχει παραγραφεί.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα μπορούσε, εάν πριν την πάροδο της πενταετίας έδειχνε την δέουσα επιμέλεια και ζητούσε από το ΣΔΟΕ της Ανατολικής Στερεάς Ελλάδας, να τις γνωρίσει εάν υφίστανται εις βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας επιβαρυντικά στοιχεία και να περαίωνε τον έλεγχο εντός της πενταετίας ή κατά εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 ν. 2238/1994 εντός εξαετίας.

Επίσης ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. Ν.4223/2013 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει σήμερα με το άρθρο με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019 γιατί οι χρήσεις 2008 και 2009 έχουν περαιωθεί με βάση τις

διατάξεις του ν 3888/2010 για την περαίωση των οποίων έχει εκδοθεί το με αριθμό/...../10 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης το οποίο έχει γίνει αποδεκτό από μας

2. Παραβίαση από τη φορολογική αρχή των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 3, 64 και 65 του 4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, όπως προκύπτει από τις Εκθέσεις Ελέγχου που συνοδεύουν τις προσβαλλόμενες πράξεις, η ΔΟΥ Χαλκίδας χαρακτήρισε ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από ένα μεγάλο αριθμό εργολάβων κατά τα οικ. έτη 2008 και 2009, ωστόσο, στις σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία των εκδοτών και τα στοιχεία των επίμαχων τιμολογίων, χωρίς να εξειδικεύονται τα γεγονότα και οι περιστάσεις που στοιχειοθετούν την εικονικότητα και χωρίς να εξηγείται πώς οδηγήθηκε η φορολογική αρχή στην κρίση περί εικονικότητας.

3. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από τη φορολογική αρχή, καθόσον οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία με τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ τα τιμολόγια αποτυπώνουν τα ποσά που όντως δαπανήθηκαν για την πραγματοποίησή τους.

4. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε ανάγκη υπερτιμολόγησης, καθόσον οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες υπερκάλυπταν κατά πολύ το απαιτούμενο κόστος επένδυσης.

5. Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των υπουργικών αποφάσεων περί επιστροφής ΦΠΑ που αναλογεί σε εισροές επενδυτικών αγαθών, έχει καταλογιστεί στη προσφεύγουσα εταιρεία το σύνολο του ΦΠΑ που έχει επιστραφεί και όχι ο ΦΠΑ που αναλογεί στα τιμολόγια που ο έλεγχος θεώρησε εικονικά, ήτοι ΦΠΑ ποσού 29.375,27€ για την χρήση 2008 και ΦΠΑ ποσού 66.993,17€ για τη χρήση 2009. (Σχετ. α) Η υπ' αριθμ./2004 (ΥΑ 1060481/4643/810/A0014/ΠΟΛ1073 ΦΕΚ Β 11642004) Π.1073, Ν. 2859/2000 άρθρο 34 παρ. 1)

6. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η προσφεύγουσα εταιρεία δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων από το ΦΠΑ εκροών και τις αντίστοιχες δαπάνες, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

(Σχετ. Διατάξεις Ενωσιακού Δικαίου, άρθρου 2 παρ. 1 το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο Ι της 2006/112/ΕΚ, Ν. 2859/2000 άρθρ. 31§1, 32§1 ΓΝΜΔ ΝΣΚ 134/2016 και ΠΟΛ 1097/2016)

7. Η φορολογική δεν απέδειξε, ως όφειλε, την ανυπαρξία των ελεγχόμενων συναλλαγών οι οποίες ήταν πραγματικές στο σύνολό τους και η πραγματική καταβολή του ΦΠΑ εισροών δεν αμφισβητείται.

Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή δεν εξέτασε αν η προσφεύγουσα εταιρεία, ως λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά ότι έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή φόρου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και 2009 αναφέρουμε τα κάτωθι:

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.»

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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.

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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. 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,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010:

«4. 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 Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή σύμφωνα με πρώτο εδάφιο της παραγράφου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/28.01.2011: «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 Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.»

Επειδή σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣΤΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

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:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση γ' 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 τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με

οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται από την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενεργεία αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή 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 την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό Κανόνας πενταετούς παραγραφής με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α` Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α` της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίου ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, αλλά και από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

Α) η από 20-10-2016 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθμ./2016 διαβιβαστικό έγγραφο της ίδιας φορολογικής αρχής (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016), όπως ανωτέρω λεπτομερειακά αναφέρεται, όπου σύμφωνα με τα πορίσματα της η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα έτη 2009 και 2010 δεκαπέντε φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά ως προς την αξία, εκδόσεως της κυπριακής επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 412.677,51€ με το ύψος της εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 172.140,00€ και

Β) 1) Το με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, 2) Το με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη

Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας, με ελεγχόμενη την επιχείρηση του ΑΦΜ και αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία και 3) Το με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας, με ελεγχόμενη την επιχείρηση του ΑΦΜ και αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, όπου σύμφωνα με τα πορίσματα των ως άνω Δελτίων, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κρινόμενα έτη 2008 και 2009 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθώς και μερικώς εικονικών τα οποία έλαβε από συγκεκριμένους εκδότες, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

Επειδή περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα τα ως άνω αναφερόμενα Δελτία Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας και του Σ.Δ.Ο.Ε της Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας, στο έτος 2016 όπως ανωτέρω λεπτομερώς αναγράφεται, και αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2009-31/12/2010, συνέπεια της υπ' αριθμ./2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην 11-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Ο διενεργηθείς έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε κα καταχώρησε στα βιβλία της πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθώς και μερικώς εικονικών τα οποία έλαβε από συγκεκριμένους εκδότες, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, **ήτοι την 31/12/2019 για την κρινόμενη χρήση 2008 και την 31-12-2020 για την κρινόμενη χρήση 2009**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997, των άρθρων 84§§1,4 και 68 του ν.2238/1994, των άρθρων 57 και 49 του Ν 2859/2000.

Σημείωση: Για τη χρήση 2010 ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί. (βλεπ. σελ. 69 της οικείας έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.).

Επειδή για τις παραβάσεις της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2008 και 2009 εκδόθηκαν την 12-11-2019 οι υπ' αριθμ./2019 και/2019 αντίστοιχα προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 12-12-2019.

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της δεκαετούς προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτωση β' του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και των άρθρων 57 και 49 του Ν. 2859/2000, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί

παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων για τη χρήση 2008 και 2009 **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης, από τη φορολογική αρχή, της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή από τον ως άνω αναφερόμενο διενεργηθέντα έλεγχο και για τη διαπίστωση των παραβάσεων της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα: 1) της λήψης, από την προσφεύγουσα εταιρεία: α) τριών (3) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 34.690,00€, και β) εβδομήντα δύο (72) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των 128.495,15€ και 2) της λήψης, από την προσφεύγουσα εταιρεία: α) δύο (2) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00€, και β) τριάντα τέσσερα (34) φορολογικών μερικώς εικονικών στοιχείων, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των 340.595,63€, συντάχθηκε η από 11-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Κατά των ως άνω Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ./2020 ενδικοφανής προσφυγή.

Με τη με αριθμό/07-07-2020 **Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας** η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή **απορρίφθηκε**, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των ως άνω αναφερόμενων φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των υπουργικών αποφάσεων περί επιστροφής ΦΠΑ που αναλογεί σε εισροές επενδυτικών αγαθών, έχει καταλογιστεί στη προσφεύγουσα εταιρεία το σύνολο του ΦΠΑ που έχει επιστραφεί και όχι ο ΦΠΑ που αναλογεί στα τιμολόγια που ο έλεγχος θεώρησε εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 1147/27-10-2010 με Θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010 σχετικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών.»

Άρθρο 7 Περαίωση ανέλεγκτων υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων

.....

§2. Για την περαίωση κάθε ανέλεγκτης υπόθεσης Φ.Π.Α.:

.....

δ) Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης προσαυξάνει το ποσό της οφειλής όπως αυτή προκύπτει με βάση την περαίωση της χρήσης αυτής, εφόσον η εν λόγω χρήση ή έστω μία από τις τέσσερις (4) προηγούμενες χρήσεις που

περιλαμβάνονται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα βαρύνεται με παράβαση Κ.Β.Σ. ή άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που επαυξάνει το φόρο ή με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 2. Τα παραπάνω εφαρμόζονται εφόσον το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. έχει μεταφερθεί στην αμέσως επόμενη φορολογική περίοδο μετά την τελευταία περαιούμενη χρήση, ενόψει δε της ως άνω προσαύξησης της οφειλής βάσει της περαίωσης, το μεταφερθέν ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. δεν θίγεται. Ειδικά στις περιπτώσεις που το προαναφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο **δηλώθηκε προς επιστροφή**, η επιστροφή δεν διενεργείται **και αν αυτή έχει ήδη διενεργηθεί κατά ένα μέρος ή στο σύνολο της**, το σχετικό ποσό αποδίδεται από τον υπόχρεο στο Δημόσιο με έκτακτη δήλωση, χωρίς κυρώσεις, εντός μηνός από την ημερομηνία που ο επιτηδευματίας αποδέχθηκε το Εκκαθαριστικό Σημείωμα και κατέβαλε το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 9. **Αν το ποσό του Φ.Π.Α. που επιστράφηκε δεν αποδοθεί μέσα στην προαναφερόμενη προθεσμία εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις**, δηλαδή αυτό **καταλογίζεται** κατά τις ισχύουσες διατάξεις, **με χρόνο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου** την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της οικείας εκκαθαριστικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 ν. 3888/2010.

Άρθρο 9 - Διαδικασία περαίωσης

4. 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 Φ.Π.Α., **εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα** κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1202/22-12-2016 με Θέμα: Κοινοποίηση της 6/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περιπτ. δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Ν. 3888/2010.

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας φωτοαντίγραφο της αριθ. 6/2016 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έκανε δεκτό ομοφώνως ότι «η επιχείρηση η οποία υπήχθη στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν. 3888/2010 (περαίωση φορολογικών υποθέσεων) αλλά είχε λάβει επιστροφή Φ.Π.Α. 90%, οφείλει να επιστρέψει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 2. του Ν.3888/2010, το σύνολο του ληφθέντος ποσού και δεν τίθεται ζήτημα επιστροφής στην επιχείρηση του υπολοίπου 10% εφόσον, μετά την περαίωση (που

επακολούθησε της επιστροφής) διαπιστώθηκε φορολογική παράβαση της επιχείρησης κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορά η περαίωση.

Επειδή, στο Κεφάλαιο «ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ» στη σελίδα 79 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«Η ελεγχόμενη περαίωσε με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 (περαίωση χωρίς έλεγχο). Για την ελεγχόμενη επιχείρηση εκδόθηκε από την υπηρεσία μας το υπ' αριθμ./..../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 για τα διαχειριστικά έτη 2008 & 2009, το οποίο η ελεγχόμενη αποδέχτηκε.

Συνεπεία του παραπάνω δελτίου πληροφοριών – έκθεσης ελέγχου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε το με αρ./2019 προσωρινό συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 για τα διαχειριστικά έτη 2008 & 2009 για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του παρόντος στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ. Το με αρ./..../2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 κοινοποιήθηκε μαζί με τις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 7 ν. 4337/2015 και της συν/νης έκθεσης Μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής εφαρμογής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγχόμενη επιχείρηση να κάνει χρήση του δικαιώματος που έχει συνέπεια της αποδοχής του αρχικού σημειώματος περαίωσης. Η ελεγχόμενη δεν αποδέχθηκε το με αρ......./..../2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα Ν. 3888/2010 και ο έλεγχος συντάσσει την παρούσα συνεπεία της μη αποδοχής.

Σημειώνεται ότι η περίπτωση της μη αποδοχής του εν λόγω σημειώματος περαίωσης, σύμφωνα με το Άρθρο 7 του Ν. 3888/2010 παράγραφος 2 περίπτωση δ', επειδή διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι συντρέχει η περίπτωση που το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει δηλώθηκε προς επιστροφή και η επιστροφή έχει ήδη διενεργηθεί κατά το σύνολό της, από τον έλεγχο εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις Φ.Π.Α. (ΣΧΕΤ.: ΠΟΛ 1147/2010, ΠΟΛ 1202/2016) »

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ορθά εφαρμόστηκαν από την φορολογική αρχή οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις Φ.Π.Α. και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης ερμηνείας, από τη φορολογική αρχή των υπουργικών αποφάσεων περί επιστροφής ΦΠΑ **είναι αβάσιμος**

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και συνεπώς δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ των τιμολογίων αυτών από το ΦΠΑ εκρών και η φορολογική αρχή δεν εξέτασε αν, ως λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1097/2016 με την οποία η Φορολογική Διοίκηση έκανε αποδεκτή την με αρ. 134/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., και την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία, αναφέρονται τα κάτωθι:

« ...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 πραγματοποιήσει 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).

Επομένως σύμφωνα με την ανωτέρω ΠΟΛ., δεν νοείται καλή πίστη στη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου όταν η εικονικότητα έγκειται στην πραγματοποίηση της συναλλαγής ή στην αξία αυτής, παρά μόνο όταν η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη στοιχείου.

Επειδή, στη σελίδα 41 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ αναφέρεται: «... Η ύπαρξη καλόπιστης λήπτριας αναιρείται στο σύνολό της από τις επανακαταθέσεις (επιστροφές) με εμβάσματα στους προσωπικούς λογαριασμούς του των ποσών εικονικότητας.....»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν νοείται καλή πίστη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων από την προσφεύγουσα εταιρεία και ο σχετικώς ισχυρισμός της, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Σημείωση: Η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. Πρωτ. ΔΕΔΕΙ/2020 αίτημα για ακρόαση, χωρίς να προσκομίσει με αυτό νέα στοιχεία ή να επικαλεστεί νέα πραγματικά περιστατικά για την κρινόμενη υπόθεση, όπως προβλέπεται με τη παράγραφο 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και γι αυτό η Υπηρεσία μας απέρριψε σιωπηρώς το ως άνω αίτημά της.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/23-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ΑΦΜ με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό στην υπόχρεη με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Α) Πρόστιμο Εισοδήματος άρθρου 54 Ν. 4174/2013 ποσού : 100,00€

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Β) Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου (Άρθρου 79 ν. 4472/2017) ποσού : 15.502,59€

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Γ) Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 54 Ν. 4174/2013 ποσού : 1.000,00€

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Δ) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου (ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα)	149.056,01 €
Πρόσθετοι φόροι	152.871,85€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	301.927,86 €

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Α) Πρόστιμο Εισοδήματος άρθρου 54 Ν. 4174/2013 ποσού : 100,00€

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Β) Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου (Άρθρου 79 ν. 4472/2017) ποσού : 22.201,10€

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Γ) Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 54 Ν. 4174/2013 ποσού : 1.200,00€

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Δ) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου (ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα)	346.665,32€
Πρόσθετοι φόροι	355.539,95€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	702.205,27 €

(ΠΡΑΞΗ/2019)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.