



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-7-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1579

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **20-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» ΑΦΜ:....., με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στην οδός, κατά της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ αρ. 8 ν.1882/90 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ αρ. 8 ν.1882/90 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Α΄ Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 14.043,85€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 8 παρ. 12 του ν.1882/90, ήτοι ειδική κύρωση (πρόστιμο) ισόποση με το ποσό του αναλογούντα φόρου που εξέπεσε επί έξι (6) ληφθέντων εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 73.915,00€ και αναλογούντα ΦΠΑ αξίας 14.043,85€ εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου βάσει της με αρ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών. Αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ./2015,/2015 και/2015 δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος Πελ/νήσου και Νοτίων Ιονίων Νήσων με τα οποία απεστάλησαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. εισερχ. Εγγράφου Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών/2015,/2015 και/2015) οι με αρ., και πληροφοριακές εκθέσεις αναφορικά με την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» καθώς και την εκδότη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ η οποία, σύμφωνα με το από συνημμένο σε αυτές υπ' αριθμ./2013 **δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στον ως άνω εκδότη, εξέδωσε κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.386.596,49€ εκ των οποίων τα στοιχεία συνολικής αξίας 2.515.631,19€ κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και τα στοιχεία συνολικής αξίας 870.965,30€ κρίθηκαν εικονικά και πλαστά και οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 από την ως άνω εκδότη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 73.915,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 14.043,85€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

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

1. Μη νόμιμα, αβάσιμα και αναπόδεικτα κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Η μόνη επαλήθευση που διενήργησε η ελεγκτική υπηρεσία της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών ήταν να λάβει υπόψη τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ Δυτ. Ελλάδος αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.
2. Δεν συντρέχει περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν στην Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών το 2015. Οι διαπιστώσεις του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως προς τον αντισυμβαλλόμενο γνωστοποιηθήκαν με το με αρ. πρωτ./2013 δελτίο πληροφοριών στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ΣΔΟΕ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ και κατά συνέπεια και στην αρμόδια για τη φορολογία της Δ.Ο.Υ. η οποία ήταν η Γ' Δ.Ο.Υ. Πατρών και ακόλουθα η Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών. Η φορολογική διοίκηση η οποία είναι ενιαία, διενεργούσε έλεγχο από το έτος 2013 για τις συναλλαγές της για τις οποίες τουλάχιστον από το έτος 2013 είχε γνώση.
3. Κατέστη αδύνατο να αποδείξει ότι λειτούργησε καλόπιστα καθώς παρήλθε η υποχρέωση να διαφυλάξω τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής, αφού νομίμως τα κατέστρεψε.
4. Πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές οι οποίες διενεργήθηκαν από την ίδια καλόπιστα χωρίς να γνωρίζει ότι η εκδότρια δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις.
5. Επίκληση των με αρ. 2935/2017, 1738/2017 και 1623/2016 Αποφάσεων του ΣτΕ και της με αρ. 470/2019 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.
6. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είχε υποπέσει κατά την έκδοση και κοινοποίησή της στην πενταετή παραγραφή.
7. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου αιτιολογίας, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη ως προς το βάρος της απόδειξης και την κατανομή του βάρους αυτού.

Επειδή, με τις διατάξεις του **ν. 3888/2010** (ΦΕΚ Α' 175/30.09.2010 περί «Εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1. Εισαγωγή

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους".

Άρθρο 3. Υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις

1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009.

Άρθρο 5. Προϋποθέσεις και αποτελέσματα υπαγωγής των υποθέσεων στις ρυθμίσεις

5. Ο επιτηδευματίας, για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων του, αποδέχεται την καταβολή της συνολικής οφειλής που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα του άρθρου 9, χωρίς να

συμψηφίζεται ή να εκπίπτει ο φόρος που βεβαιώθηκε με βάση τις οικείες δηλώσεις που υποβλήθηκαν. 7. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο, κατ' εφαρμογή των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου, δεν αναζητούνται, ούτε συμψηφίζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9.

Άρθρο 9. Διαδικασία περαίωσης

1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματά της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13.

3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.

Άρθρο 10. Τρόπος καταβολής των φόρων

1. Τα υπόλοιπα ποσά φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας που περιλαμβάνονται στο Ειδικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα και αφορούν τις ρυθμιζόμενες ανέλεγκτες υποθέσεις του επιτηδευματία, καταβάλλονται ως ακολούθως:

ε) Όταν το ποσό της αρχικής συνολικής οφειλής είναι πάνω από είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις.

2. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από εκείνον εντός του οποίου το Εκκαθαριστικό Σημείωμα έγινε αποδεκτό και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των αντίστοιχων επόμενων μηνών, χωρίς να απαιτείται σχετική ειδοποίηση του υπόχρεου.

Άρθρο 13. Διαδικασία βεβαίωσης οφειλών και τρόπος καταβολής τους "Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

στ) Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου.»

«1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, **η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί».**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 17-12-2019 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ αρθ. 8 ν. 1882/1990 καθώς και την από 17-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο υπό κρίση έλεγχος για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 διενεργήθηκε κατόπιν της με αρ./**2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, μετά το πέρας της πενταετίας βάσει συμπληρωματικών στοιχείων κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000. Ειδικότερα ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία των με αρ. πρωτ./**2015**,/**2015** και/**2015** δελτίων πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος Πελ/νήσου και Νοτίων Ιονίων με τα οποία διαβιβάστηκαν στην ως άνω Δ.Ο.Υ. και έλαβαν αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/**2015**,/**2015** και/**2015** αντιστοίχως, οι με αρ./

..... και πληροφοριακές εκθέσεις Εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Β.Σ. αναφορικά με την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....».

Επειδή, για το ελεγχόμενο έτος 2008 έχει διενεργηθεί έλεγχος ΚΒΣ, τα αποτελέσματα του οποίου έχουν επαρκώς αιτιολογηθεί και θεμελιωθεί στην από 17-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, και συνεπεία αυτής εκδόθηκε η υπ' αρ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ για λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, έξι (6) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 73.915,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 14.043,85€ εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Επί της ως άνω Πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ η προσφεύγουσα κατέθεσε την υπ' αρ./20-1-2020 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθ. **1576/2020** Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του Ν. 2523/97**, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

5. 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 5 του ν.2523/1997, όπως αυτή ισχύει, 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. Επομένως το δικαίωμα για την κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμων των άρθρων 4 και 6 του ν.2523/1997 παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας που αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

Επίσης αναλογική εφαρμογή έχουν και στην περίπτωση των προστίμων, όσα αναφέρθηκαν σχετικά με τις περιπτώσεις κατ' εξαίρεση δεκαετούς παραγραφής. Δηλαδή μπορούν να κοινοποιηθούν πράξεις επιβολής προστίμων και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως μετά την πάροδο δεκαετίας, όταν οι λόγοι για τους οποίους επιβάλλονται σχετίζονται με τις αντίστοιχες προϋποθέσεις για την έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου (μη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, συμπληρωματική πράξη_άρθρου 49 § 3 του κώδικα ΦΠΑ κ.λπ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

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 Δ.Ο.Υ., 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 τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 57. Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

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

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

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση 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 Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν**

μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990** ορίζεται ότι: «12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή, στην 1090559/5360/673/A0014/ **ΠΟΛ.1226/2001** του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/1997, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιεχομένου, **μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος**, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/1997, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «**κύρωση**», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Επειδή, στην 1055500/4600/0009Α/**ΠΟΛ.1165/1990** του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου».

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 και βασίζεται σε αυτές καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών 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, αφενός, δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος, αφετέρου δε, δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της. Περαιτέρω, όμως, το γεγονός ότι 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 - δεδομένης και της επιταγής της στενής ερμηνείας των διατάξεων που διέπουν το Φορολογικό Δίκαιο - 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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και για τα ελεγχόμενα έτη πριν την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (4174/2013), για την κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990, ως παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α., τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγραφής του εκάστοτε ισχύοντος Κωδ. Φ.Π.Α., ήτοι είτε του άρθρου 52 Ν.1642/1986 είτε του άρθρου 57 Ν.2859/2000.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 59 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»*

Επειδή, για την έκδοση πράξης χρηματικής κύρωσης μη απόδοσης Φ.Π.Α. που εκδόθηκε μετά από την έκδοση πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την έκδοσή της ισχύουν οι προθεσμίες περί παραγραφής που ορίζει το άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017)

Επειδή εν προκειμένω, για την ελεγχόμενη χρήση 2008 είχε πραγματοποιηθεί έλεγχος ΦΠΑ σύμφωνα με την από 17-12-2019 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου, και συνεπεία αυτής εκδόθηκε η υπ αρ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ. Για την ανωτέρω πράξη η προσφεύγουσα κατέθεσε την υπ' αρ...../20-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθ. **1578/2020** Απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία κρίθηκε ότι **το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξης φόρου προστιθέμενης αξίας**, σε βάρος της προσφεύγουσας για το ελεγχόμενο έτος 2008, έχει υποπέσει σε παραγραφή,

Επειδή, 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 και με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου**, κατά την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολή προστίμου ΦΠΑ-ειδικής χρηματικής κύρωσης- μη απόδοσης φπα σε βάρος της προσφεύγουσας, για το ελεγχόμενο έτος 2008 **είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή**, ήτοι κατά την 31-12-2014, και κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ως άνω προβαλλόμενου λόγου, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων λόγων της υπό εξέτασης προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό/20-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ΑΦΜ:....., και την ακύρωση της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.8 ν. 1882/90 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φπα βάσει της παρούσης απόφασης

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.8 ν. 1882/90:

Ποσό για καταβολή: 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.