



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 12.05.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 849

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 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75).

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 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /01.11.2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθ./01.11.2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 39.152,45 €, επειδή εξέπεσε τον αναλογούντα φόρο εισροών, ο οποίος ανέρχεται σε 39.152,45 €, επί ληφθέντων δέκα επτά (17) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 206.065,50 € (συντελεστής φπα 19%) εκδόσεως με Α.Φ.Μ. τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1 & 11, 18 παρ. 2 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, και επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990, ήτοι ειδική κύρωση (πρόστιμο) ισόποση με το ποσό του φόρου που εξέπεσε με τη λήψη των εικονικών τιμολογίων $39.152,45 * 1 = 39.152,45 \text{ €}$.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε ύστερα από την με α/α/06.06.2019 εντολή μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, συνεπεία των με αρ. πρωτ./15.12.2015,/15.12.2015 και/15.12.2015 δελτίων πληροφοριών αποστολής πληροφοριακών εκθέσεων και εκθέσεων ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΕΡ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ ΠΕΛΟΠΟΝΗΣΟΥ ΚΑΙ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ μετά των συνημμένων εκθέσεων της ίδιας ως άνω υπηρεσίας και του αρ. πρωτ./20.09.2018 δελτίου πληροφοριών – αποστολή φακέλου υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01-31.12.2008 και 01.01-31.12.2010 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. αναπόδεικτα κρίθηκαν τα φορολογικά στοιχεία ως εικονικά, καθώς πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές.
2. δεν υπάρχει περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων
3. κατέστη αδύνατο να αποδείξω ότι λειτούργησα καλώςπιστα καθώς παρήλθε η υποχρέωση να διαφυλάξω τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής μου, αφού νομίμως τα κατέστρεψα.
4. το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.
5. η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων απέδωσε τον αναλογούντα φπα.
5. η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου αιτιολογίας και είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.09.2010 περί «Εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών.....», ορίζουν, 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”.

Επειδή, ο προσφεύγων αποδέχθηκε το υπ' αριθμ./26.10.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 (χρήσεις 2007, 2008 και 2009) με το

οποίο βεβαιώθηκε φόρος περαίωσης συνολικού ποσού 31.619,53 €, καταβάλλοντας με την αποδοχή του ανωτέρω σημειώματος την προβλεπόμενη προκαταβολή ποσού 6.323,91 € την 29.11.2010 και το υπόλοιπο ποσό της περαίωσης βεβαιώθηκε προς καταβολή σε 24 μηνιαίες δόσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010. Σύμφωνα δε με τη παρ. 3 του άρθρου 9 του ως άνω Νόμου, **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.**

Επειδή, εν συνεχεία ο προσφεύγων, δεν κατέβαλε κανένα ποσό από τις υπολειπόμενες δόσεις, ως το με αρ. πρωτ./20.03.2020 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/20.03.2020) έγγραφο της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, σε σχετικό ερώτημα της Υπηρεσίας μας με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/11.03.2020.

Επειδή, με το άρθρο 13 του ως άνω Νόμου, παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών με απόφασή του να ρυθμίσει κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού όπως είναι οι υπηρεσίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή άλλοι φορείς στα οποία διενεργείται η καταβολή των οφειλόμενων ποσών όπως προκύπτουν στο εκκαθαριστικό σημείωμα, το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος κ.ό.κ..

Επειδή, για τις συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1066/4.4.2011 {Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010} Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, η οποία αναφέρει

“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, ο προσφεύγων για το υπόλοιπο ποσό της περαίωσης που βεβαιώθηκε προς καταβολή σε 24 μηνιαίες δόσεις δεν κατέβαλε καμία από αυτές, κατέστησαν όλες ληξιπρόθεσμες, βάσει δε των διατάξεων του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1066/04.04.2011 **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 κατά συνέπεια για τον προσφεύγοντα δεν έχει επέλθει περαίωση για κανένα από τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./06.06.2019 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, φπα και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (π.δ. 186/1992) των διαχειριστικών χρήσεων 2008 και 2010, επειδή περιήλθαν εις γνώση της φορολογικής αρχής **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία**, καθότι προέκυψαν ευρήματα που να δικαιολογούν την 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, και μεταξύ δε των άλλων εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα και η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, για τη χρήση 2008 είχε πραγματοποιηθεί έλεγχος ΚΒΣ, τα αποτελέσματα του οποίου είχαν επαρκώς αιτιολογηθεί και θεμελιωθεί στην από 01.11.2019 σχετική έκθεση ΚΒΣ, και συνεπεία αυτής εκδόθηκε η υπ αρ./01.11.2019 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 του προσφεύγοντα, δέκα επτά (17) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 206.065,50 € εκδόσεως με Α.Φ.Μ. τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, , και ως εκ τούτου είχε λάβει γνώση των πραγματικών περιστατικών. Για την ανωτέρω πράξη ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ΄ αρ./20.12.2019 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθ. 845/12.05.2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, 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.τλ.).

Επειδή, στο [άρθρο 8§12](#) 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 τίγονται 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 φορολογικών 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 αν παραμείνουμε στα έτη ελέγχου πριν την ισχύ του Κ.Φ.Δ., για την κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990 ως παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α., ακολουθούμε τις διατάξεις της παραγραφής του εκάστοτε ισχύοντος Κ.Φ.Π.Α., ήτοι είτε του άρθρου 52 Ν.1642/1986 είτε του άρθρου 57 Ν.2859/2000.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 59§1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *“1. 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 τη χρήση 2008 είχε πραγματοποιηθεί έλεγχος ΦΠΑ, ως η από 01.11.2019 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου, και συνεπεία αυτής εκδόθηκε η υπ αρ./01.11.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ. Για την ανωτέρω πράξη ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ΄ αρ./20.12.2019 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθ. 847/12.05.2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία κρίθηκε, ότι **το δικαίωμα του δημοσίου** για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξης φόρου προστιθέμενης αξίας, σε βάρος του προσφεύγοντα, **για τη διαχειριστική χρήση 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** για επιβολή προστίμου ΦΠΑ-ειδικής χρηματικής κύρωσης μη απόδοσης φπα σε βάρος του προσφεύγοντα, **για τη διαχειριστική χρήση 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή.** και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του γίνονται δεκτοί.

Επειδή, γενομένου δεκτού του λόγου περί παραγραφής της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./20.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ΄ αριθ./**01.11.2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχειριστικής χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.