



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/5/2020

Αριθμός απόφασης: 832

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

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Ν.4174/2013(ΦΕΚ Α' 170), 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)

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. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την από .../2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...», με ΑΦΜ:..., κατά: 1) της με αριθ. ... - .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2008, 2) της με αριθ. ... - .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2009 3) της με αριθ. ... - .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 25/6/2010 - 31/12/2011, 4) της με αριθ. ... - .../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2008, 5) της με αριθ. ... - .../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2009, 6) της με αριθ. ... - .../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 25/6/2010 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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 αριθ. ... – .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 31.779,40€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 32.592,95€, δη σύνολο φόρου **64.372,35€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ δεκαεπτά (17) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 167.260,00€ πλέον ΦΠΑ 31.779,40€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ**:
- Με τη με αριθ. ... – .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 35.890,99€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 36.809,79€, δη σύνολο φόρου **72.700,78€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ δέκα (10) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 188.900,00€ πλέον ΦΠΑ 35.891,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ**:
- Με τη με αριθ. ... – .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 25/6/2010 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 84.725,04€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 86.894,00€, δη σύνολο φόρου **171.619,04** κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ είκοσι εννέα (29) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 346.030,80€ πλέον ΦΠΑ 79.587,08€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ**:
- Με τη με αριθ. ... – .../2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **15.889,70€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων 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 31.779,40€ x 50%.
- Με τη με αριθ. ... – .../2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **17.945,50€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων 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 35.891,00€ x 50%.

- Με τη με αριθ. ... – .../2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 25/6/2010 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **39.793,54€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων 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 79.587,08€ x 50%.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις με αριθ. ... - .../2019, ... - .../2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και οι με αριθ. ... - .../2019, ... - .../2019 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, εδράζονται αντίστοιχα επί των από .../2019 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 σε εκτέλεση της με αριθ. ... – .../2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσβαλλόμενη πράξη με αριθ. ... – .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και η με αριθ. ... – .../2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997, εδράζονται αντίστοιχα επί των από .../2019 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν.2859/2000) – (ΠΟΛ.1159/2011) και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ. ... – .../2019 εντολής φορολογικού ελέγχου (που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ. ... - .../2017 εντολής) του Προϊσταμένου της.

Αιτία των παραπάνω ελέγχων, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Β... ΕΞ 2016 ΕΜΠ .../2016** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου με συνημμένο το με αριθ. πρωτ. ... - .../2016 πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (που στάλθηκε στη Διεύθυνση Ελέγχων με αριθ. πρωτ. εξ.:...-.../2016) στο οποίο αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:...** διαπιστώθηκε ότι αυτή είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου εκτίθενται αναλυτικά στην από .../2017 και με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, που κοινοποιήθηκε συνημμένη με το με αριθ. πρωτ. **...ΕΜΠ/2017** Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας ΔΟΥ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ έχει παραγραφεί στις υπό κρίση χρήσεις λόγω μη υφιστάμενων «συμπληρωματικών στοιχείων». Ειδικά, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/06/2010 - 31/12/2011, έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1125/2004.
2. Οι επίδικες συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές και τα σχετικά τιμολόγια

εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών επιταγών. Πλημμελής κρίση του ελέγχου και αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Παρατίθεται πίνακας που καταγράφει αναλυτικά τον τρόπο εξόφλησης των επίδικων τιμολογίων και την πορεία μεταπώλησης των αγορασθέντων υλικών και συνυποβάλλονται φωτοαντίγραφα σχετικών στοιχείων, όπως τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια πωλήσεων, επιταγές, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών. Καλοπιστία της ως λήπτριας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή στο 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, προϋποθέσεις 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 των **παρ. 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, με το **άρθρο 9 παρ. 5 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 ερείσματος της.

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. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1100/2001** κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «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 την **παρ. 2 της ΠΟΛ.1019/2011** ορίζεται ότι: «Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 και κοινοποιείται στον επιτηδευματία επί αποδείξει, με ταυτόχρονη ηλεκτρονική ενημέρωση και των Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου. ...».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των με αριθ. ... - .../2019, - .../2019 και ... - .../2019, ... - .../2019 προσβαλλόμενων πράξεων διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 αντίστοιχα, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις **2008** και **2009** βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010, με το με αριθ. ... - .../2010 σημείωμα περαίωσης, καταβάλλοντας ποσό φόρου **11.961,00€** σε δόσεις και εξοφλώντας το ολοσχερώς στις **28/11/2011**. Στη συνέχεια από την ίδια φορολογική αρχή λόγω του ανακύψαντος συμπληρωματικού στοιχείου (με αριθ. πρωτ. ... - .../2016 πληροφοριακού δελτίου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης) εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης χρήσεων **2008 – 2009** με α/α καταχώρησης .../2 - .../2018 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 και της παραγράφου 2 της ΠΟΛ.1019/2011, το οποίο στάλθηκε (μεταξύ άλλων) με το με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 διαβιβαστικό έγγραφο με συστημένες επιστολές στην προσφεύγουσα (**RE...GR**) και στους νόμιμους εκπροσώπους της (**RE...GR & RE...GR**). Η προθεσμία για την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης παρήλθε άπρακτη.

Επειδή, στη Διεύθυνση Ελέγχων εστάλη από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης το με αριθ. πρωτ. ... - .../2016 πληροφοριακό δελτίο, προκειμένου να το διαβιβάσει σε όλες τις ΔΟΥ της επικράτειας, αποτελώντας παράλληλα εσωτερικό έγγραφο της ίδιας φορολογικής αρχής για τη διενέργεια ελέγχων σε αντισυμβαλλόμενους λήπτες φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «...» αρμοδιότητάς της. Το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης αναφέρει ότι από τον έλεγχο που **διενεργήθηκε** στην επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:...** για τις χρήσεις **2003 – 2011** διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με αντισυμβαλλόμενους σε όλη την

Την ίδια μέρα στις .../2016 συντάχθηκε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της επιχείρησης «...» στο οποίο αναφέρονται συγκεκριμένα και αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για την παραπάνω εταιρεία ως εκδότρια και κατά συνέπεια για τους αντισυμβαλλόμενους της ως λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, στις .../2016, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης είχε σαφή εικόνα και στοιχεία όσον αφορά τους αντισυμβαλλόμενους της επιχείρησης «...» αρμοδιότητας της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ενώ σημειώνεται ότι στην από .../2017 έκθεση ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ίδιας φορολογικής αρχής, η κρίση του ελέγχου δεν έχει μεταβληθεί, σε σχέση με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων όπου καταγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Κατά συνέπεια, το με αριθ. πρωτ. ... πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στις .../2016, καθόσον ανέκυψε μετά την παρέλευση του αρχικού χρόνου παραγραφής (πενταετία) του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση καταλογιστικής πράξης, συνιστά το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2008** και **1/1 - 31/12/2009**. Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για τις χρήσεις 2008 και 2009, βάσει των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 κατέστη **δεκαετής**, ήτοι έως τις **31/12/2019** και **31/12/2020** αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά τον χρόνο έκδοσης στις .../2019 των με αριθ. ... - .../2019, ... - .../2019 και ... - .../2019, ... - .../2019 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2008** και **1/1 - 31/12/2009** δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002**, ορίζεται ότι «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την

ακύρωση των με αριθ. ... και ... - .../2019 προσβαλλόμενων πράξεων διαχ. περ. 25/6/2010 - 31/12/2011, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας τη με αριθ. αριθ. ... - .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο **25/6/2010 - 31/12/2011**, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις .../12/2017, ήτοι εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής.

Επειδή, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 στη διαχ. περ. 25/6/2010 - 31/12/2011, παρατάθηκε κατά δύο έτη πέραν του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής, που ορίζεται με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 βάσει του άρθρου 19 παρ. 18 του Ν.3091/2002, ήτοι έως τις **31/12/2019**. Επομένως κατά τον χρόνο έκδοσης στις **31/12/2019** των με αριθ. ... και ... προσβαλλόμενων πράξεων, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, οι επιμέρους ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί πραγματικών συναλλαγών με την επιχείρηση «...» κατά τις διαχ. περιόδους **1/1 - 31/12/2008**, **1/1 - 31/12/2009** και **25/6/2010 - 31/12/2011**, εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων μέσω τραπεζικών επιταγών, πλημμελούς κρίσης του ελέγχου και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης της εικονικότητας, παραβίασης της χρηστής διοίκησης και καλοπιστίας της ως λήπτριας απορρίφθηκαν με τις με αριθ. **1807 - 9/11/2018** και **945 - 16/5/2018** αποφάσεις της Υπηρεσίας μας επί των με αριθ. πρωτ. ... - .../2018 και ... - .../2018 ενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα κατά των παρακάτω πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15:

- **α)** της με αριθ. ... - .../2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **66.904,00€**, λόγω λήψης δεκαεπτά (17) εξ ολοκλήρου εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 167.260,00€ πλέον ΦΠΑ 31.779,40€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ:** ... και **β)** με αριθ. ... - .../2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **75.560,00€**, λόγω λήψης δέκα (10) εξ ολοκλήρου εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 188.900,00€ πλέον ΦΠΑ 35.891,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ:** ..., ερειδόμενων στην από .../2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ ΠΔ.186/92 και ΚΦΔ Ν.4174/2013 της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. ... - .../2017 εντολής

φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

- τη με αριθ. ... - .../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο **25/6/2010 - 31/12/2011** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **138.412,32€**, λόγω λήψης είκοσι εννέα (29) εξ ολοκλήρου εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 346.030,80€ πλέον ΦΠΑ 79.587,08€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ:** ..., ερειδόμενης στην από .../2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ ΠΔ.186/92 και ΚΦΔ Ν.4174/2013 της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ. ... - .../2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Επειδή, κατά των αποφάσεων της Υπηρεσίας μας ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα οι με αριθ. ΠΡ... - .../2018 και ΠΡ... - .../2018 προσφυγές ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Συνεπώς, το ζήτημα της εικονικότητας ή μη των εν λόγω συναλλαγών δε δύναται να αποτελέσει εκ νέου αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας καθώς έχει ήδη κριθεί με τις προαναφερόμενες αποφάσεις της και **οι σχετικοί επιμέρους ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από .../2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...», με **ΑΦΜ:**....

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

Διαχ. Περ. 1/1 - 31/12/2008

- Η με αριθ. ... - .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	31.779,40
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	32.592,95
Καταλογιζόμενο ποσό	64.372,35

- Η με αριθ. ... - .../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	15.889,70

Διαχ. Περ. 1/1 - 31/12/2009

- Η με αριθ. ... - .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	35.890,99
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	36.809,79
Καταλογιζόμενο ποσό	72.700,78

- Η με αριθ. ... – .../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	17.945,50€

Διαχ. Περ. 25/6/2010 - 31/12/2011

- Η με αριθ. ... – .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	84.725,04
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	86.894,00
Καταλογιζόμενο ποσό	171.619,04

- Η με αριθ. ... – .../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	39.793,54€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.