



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14/7/2021

Αριθμός απόφασης: 1722

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο ".....", που εδρεύει στον οικισμό του Δ.Δ. του Δήμου, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αρ./19-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 2/3/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 12/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία “.....” με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/19-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που της επιστράφηκε με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι συνολικό ποσό $94.649,26 \times 50\% = 47.324,63 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./6-2-2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος περί της ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2009 και 2010 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΒΡΩΣΙΜΩΝ ΕΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΛΙΠΩΝ». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ.ΕΞ2019 ΕΜΠ/15/1/2019 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ..../22-1-2019) έγγραφο που αφορά στο με αριθμό υπόθεσηςΠληροφοριακό Δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής, βάσει του οποίου, η προσφεύγουσα φέρεται να έλαβε από την επιχείρηση «....._ΑΦΜ» οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 498.154,00 € στη χρήση 2009 και τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 103.800,00 € στη χρήση 2010, τα οποία είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Π. Αττικής για την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» και αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία που συνέλεξε κατά τη διενέργεια ελέγχου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, έκρινε τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εκδότη επιχείρηση εικονικά ως προς πρόσωπο του εκδότη και εξέδωσε τις σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Συνεπεία των ως άνω παραβάσεων, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010, καθώς η χρήση είχε περαιωθεί βάσει του υπ' αριθμ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, το οποίο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα δεν έγινε αποδεκτό. Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη σε επανέλεγχο φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και καταλόγισε το 50%

του ποσού ΦΠΑ που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα αδικαιολόγητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

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

- Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης διότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, όπως αποδέχεται και η φορολογική αρχή, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ωστόσο η ίδια τελούσε σε καλή πίστη .
- Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής.
- Παράβαση νόμου. Ειδικότερα :

α. Μη νόμιμος επανέλεγχος λόγω περαίωσης του Ν.3888/2010

β. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 δεν είναι εικονικό για το λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά σε πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

γ. Μη νόμιμη η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 6 του Ν.2523/97, καθώς με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν.4337/2015 καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή προστίμου για την παράνομη έκπτωση Φ.Π.Α. με βάση εικονικά στοιχεία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας και της επίκλησης για καλή πίστη.

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποφάνθηκε περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» με την με αριθμό .../26-2-2021 απόφασή μας επί της με αρ. πρωτ. /29-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε από την προσφεύγουσα κατά της με αριθμό .../15-9-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέδειξε ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα υπό κρίση στοιχεία, καθώς η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλή της πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, καθώς δεν απέδειξε τουλάχιστον την πλήρη εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων.

Επειδή εν προκειμένω, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς, χωρίς την προσκόμιση νέων στοιχείων ικανών να μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας των στοιχείων και ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς την ένσταση παραγραφής και τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου επανελέγχου λόγω περαίωσης του Ν.3888/2010

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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».

Επειδή, με τις διατάξεις του 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 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 Κ.Β.Σ. 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 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά στον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι :«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, συμψηφίζομενου 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, κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν αίρεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επανέλεγχο των χρήσεων διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους όπου ορίζεται : «... α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.».

Επειδή, κατ' επίκληση, μεταξύ άλλων, των πιο πάνω άρθρων 9 (παρ. 4) και 13 του ν. **3888/2010** εκδόθηκε η απόφαση ΠΟΛ. 1019/28.1.2011 “Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του Ν. **3888/2010** περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους

επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων” (Β’ 78) του Υφυπουργού Οικονομικών στο άρθρο μόνο της οποίας ορίζονται τα εξής: «10. 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. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.».

Επειδή ανάλογα, με την με αριθμό 2914/2019 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β’), στη σκέψη 9 έχουν κριθεί τα εξής : “9. Επειδή, από το συνδυασμό των μνημονευόμενων στις ανωτέρω σκέψεις 5-8 διατάξεων του ν. [2523/1997](#), των ν. [3259/2004](#) -όπως τροποποιήθηκε με τον ν. [3697/2008](#)- και [3888/2010](#) (που αναφέρονται ρητώς σε “νέα” ή “συμπληρωματικά” στοιχεία) και του ΚΦΕ, αλλά και της εισηγητικής έκθεσης επί του άρθρου 10 παρ. 2 του ν. [2753/1999](#), στην οποία αναφέρεται ότι “Δεν επιβάλλεται πρόστιμο [...] όταν οι σχετικές υποθέσεις έχουν περαιωθεί, εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία που οδηγούν σε έκδοση νέων συμπληρωματικών φύλλων”, ότι « Με τη διάταξη αυτήν επιβεβαιώνεται η αρχή ότι η περαίωση των φορολογικών υποθέσεων αποτελεί “οριστικό κλείσιμο” των εκκρεμοτήτων, έτσι ώστε να μη δημιουργείται στον φορολογούμενο εντύπωση υπαναχώρησης του Δημοσίου» και ότι «Με τον τρόπο αυτόν θωρακίζεται η αξιοπιστία των ενεργειών της φορολογούσας αρχής», συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική εγγραφή της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσης καταστεί οριστική, κατ’ εφαρμογή της διαδικασίας των νόμων [3259/2004](#) -όπως τροποποιήθηκε με τον ν. [3697/2008](#)- και [3888/2010](#), δεν αποκλείεται μεν να εκδοθεί και κοινοποιηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, -εφόσον δεν έχει συμπληρωθεί ο σχετικός χρόνος παραγραφής- πράξη επιβολής προστίμου, κατ’ άρθρο 5 του ν. [2523/1997](#), για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, υπό την προϋπόθεση όμως ότι από συμπληρωματικά στοιχεία (τα οποία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία τηρούμενα από τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, πρβλ. ΣτΕ 4169, 3947/2012, 3953/2011, 877-8/2002, 1426/2000, 3774/1995 κ.ά.), που περιήλθαν μεταγενεστέρως στην εν λόγω αρχή και που δικαιολογημένα δεν τα είχε υπόψη της κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης (πρβλ. ΣτΕ 2934-5/2017

επταμ.), αποδεικνύεται (κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων) η ύπαρξη τέτοιων παραβάσεων -μεταξύ των οποίων και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (περίπτωση μάλιστα που θα είχε ως συνέπεια, κατά την περίπτ. η) του άρθρου 4 του ν. [3259/2004](#), όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 28 παρ. 1Ζ του ν. [3697/2008](#), να εξαιρείται η σχετική υπόθεση από τις ρυθμίσεις του νόμου αυτού)- με συνέπεια το εισόδημα του φορολογουμένου να είναι ανώτερο από αυτό που είχε περιληφθεί στο εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.”

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ’ όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ’ αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «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 ιδίου 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 συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης του Ν.3888/2010 με την αποδοχή του υπ' αριθ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, το οποίο εξόφλησε ολοσχερώς. Μετά την περαίωση του ως άνω οικονομικού έτους, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 & της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000, καθώς από μεταγενέστερο έλεγχο διαπιστώθηκε η παραβατική δράση της προσφεύγουσας ως λήπτριας εικονικών τιμολογίων, δράση που εισάγει νέα στοιχεία στην ήδη περαιωμένη χρήση. Ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και των ως άνω νομολογιακά κριθέντων και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση και κοινοποίηση (αρ. συστημένου RE.....GR/20-11-2020) της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2009, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 22/1/2019, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 57 παρ.2 και 49 παρ.3 του ν.2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 .

Επειδή, οι επικαλούμενες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, ισχύουν από 17/10/2015, βάσει των διατάξεων του άρθρου 8 του Ν.4337/2015 και δεν αφορούν σε παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), καθώς σύμφωνα με τη νομολογία ο κρίσιμος χρόνος για τον καταλογισμό του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν

το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012), εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 πραγματοποίησε 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.).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέδειξε ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα υπό κρίση στοιχεία, καθώς η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη. Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλή της πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, καθώς δεν απέδειξε τη πλήρη εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Επομένως, η φορολογική αρχή ορθώς προέβη στον καταλογισμό προστίμου Φ.Π.Α., λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα σε σχέση με τον κύριο φόρο.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 6 του Ν.2523/97, λόγω κατάργησής της με το Ν.4337/2015.

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017 τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων και ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α΄ 179) και της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επεικική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης, καθώς αφενός εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, σε σχέση με εκείνο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, αφετέρου η ρύθμιση, που εισάγει ο νομοθέτης με το άρθρο 79 §1 του Ν.4472 στο έτος 2017, επιβεβαιώνει ότι το πρόστιμο συνεχίζει να επιβάλλεται στις χρήσεις έως

και την περίοδο που ίσχυε η επιβολή του, ήτοι έως την 16/10/2015. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης επιβολής του προστίμου ΦΠΑ τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/19-11-2020 οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ποσό για καταβολή	47.324,63 €	47.324,63 €

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

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.