



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.04.2018

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

Αριθμός απόφασης: 721

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997, άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και την υπ' αριθ.

..... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997, άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 230.588,99 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 276.706,79 €, δη σύνολο φόρου 507.295,78 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών του Φ.Π.Α. εισροών εξήντα ενός (61) ληφθέντων εικονικών Τ.Π. – Δ.Α. για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την επιχείρηση της, με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 1.281.050,81 € πλέον Φ.Π.Α. 230.585,89 €. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. άρθρου 48 ν. 2859/000 και ν. 4174/2013, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997, άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 115.292,95 €, δη ίσο με το 50% του φόρου που παράνομα εξέπεσε βάσει των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Ο ανωτέρω έλεγχος αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας – Τμήμα Β΄, λόγω μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου με βάση το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων.
- 2) Δεν της έχει κοινοποιηθεί σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. με αποτέλεσμα να μην μπορεί να προσφύγει στην επιτροπή του άρθρου αυτού, προκειμένου να κριθεί η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της.
- 3) Νόμω αβάσιμος ο καταλογισμός Φ.Π.Α. – έλλειψη αυτοτελούς προσδιορισμού του Φ.Π.Α..
- 4) Το πρόστιμο του Φ.Π.Α. έχει καταργηθεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 1642/1986 αλλά και το άρθρο 59 παρ. 1 του Ν. 2859/2000: «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, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- αιτία του παρόντος ελέγχου, όπως αναφέρεται και στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και την από έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αποτέλεσε η με αριθμό απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β΄), η οποία κοινοποιήθηκε στη φορολογική αρχή στις2017 (αρ. εισερχομένου πρωτ./.....2017),
- η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997, άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκαν εντός του έτους 2017 και κοινοποιήθηκαν στην

προσφεύγουσα την2017 ημέρα Παρασκευή όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις επίδοσης, δη εντός ενός έτους από την κοινοποίηση της υπ' αριθ. απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζει.

Επειδή, στο 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.....».

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 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 52 παρ. 1 του ν. 1642/1986 ως είχε τροποποιηθεί με τον Ν. 2386/1996 οριζόταν ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 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, προκειμένου για πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 18 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 φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Επειδή, όσον αφορά το οικ. έτος 2000 (χρήση 1999), σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για ζήτησής-λήψη εξήντα ενός (61) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και για έκδοση εξήντα (60) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής, για τη διαχειριστική περίοδο 01/06/1999-30/11/1999 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των αρχικών προσβαλλόμενων πράξεων, το έτος 2006 καθόσον το (πενταετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 περί παρατάσεως του δικαιώματος αυτού για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου, που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις αναφορικά, με την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 πριν τροποποιηθεί με τον Ν. 3052/2002 προβλεπόταν ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όταν διαπίστωνε ότι στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας υπήρχαν πράξεις ή παραλείψεις που κατά τη γνώμη του συνιστούσαν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, υποχρεούτο να του κοινοποιήσει σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ο επιτηδευματίας είχε τη δυνατότητα να ζητήσει την κρίση των βιβλίων και στοιχείων από τριμελή επιτροπή.

Επειδή, το ίδιο ως άνω άρθρο, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 3052/2002 (άρθρο 8 παρ. 1-5) και ίσχυσε από 1-1-2003 προέβλεπε ότι η προαναφερόμενη διαδικασία εφαρμοζόταν στις περιπτώσεις απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που ελεγχόταν από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν ελεγχόταν από τα ανωτέρω ελεγκτικά κέντρα αλλά από τη Δ.Ο.Υ. Β' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που προέβη στην έκδοση της αρχικής υπ' αριθ. καταλογιστικής πράξης Φ.Π.Α..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 του Ν. 1642/1986 οριζόταν ότι: «**2.** Ο οικονομικός εύφορος ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. **3.** Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο οικονομικός έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. »

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε το ΦΠΑ που προέκυψε κατόπιν του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθώς δεσμεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 1642/1986, αλλά και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/94 και 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 1642/1986 (ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 παρ. 12 του Ν. 2386/1996) οριζόταν ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε σε εκτέλεση της εντολής ελέγχου η προσφεύγουσα για τη χρήση 1999: **α)** σε εξήντα μία (61) περιπτώσεις, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της αντίστοιχα (61) εικονικά Τ.Π. – Δ.Α. για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την επιχείρηση της, με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 1.281.050,81 € που αναλογεί Φ.Π.Α. 230.585,89 €,

β) σε εξήντα (60) περιπτώσεις, εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της αντίστοιχα εικονικά πενήντα εννέα (59) Τ.Π. – Δ.Α. και 1 Τ.Π. για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς τους, με ΑΦΜ και, με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 1.283.639,47 € που αναλογεί Φ.Π.Α. 231.055,11 €.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή:

α) ορθά έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992, λόγω της ζήτησης-λήψης εξήντα ενός (61) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και έκδοσης εξήντα (60) φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους,

β) ορθά δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση φόρου εισροών των εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 25 του Ν. 1642/1986. Κατ' ουσία ο φόρος που καταλογίζεται στην πράξη είναι σχεδόν ταυτόσημος με αυτόν (διαφορά περίπου τρία (3) ευρώ) που αφορά τα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια. Επιπροσθέτως, τόσο η αξία φορολογητέων εκροών όσο και ο φόρος

εκρών βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου που λαμβάνονται υπόψη στην εκκαθάριση του Φ.Π.Α. είναι τα ίδια ποσά.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παράλειψης κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. και περί παράνομου μη αυτοτελούς προσδιορισμού του Φ.Π.Α. απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' οριζόταν 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 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 (σ.σ. 13.5.2017) 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, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017, με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου και ειδικότερα στο άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015 το οποίο ορίζει ότι *«η περίπτωση δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»*. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε το πρόστιμο που επιβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997, η επιβολή του οποίου από 13.05.2017 λαμβάνει χώρα με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017. Επιπροσθέτως, το πρόστιμο το οποίο επιβλήθηκε είναι το ευνοϊκότερο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, ήτοι ανέρχεται στο πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε η προσφεύγουσα βάσει των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές

υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999:

Διαφορά φόρου: **230.588,99 €**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	276.706,79€	115.294,50€	87.531,58€	202.826,08€	202.826,08€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ:

.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999 (τροποποίηση αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	230.588,99€	230.588,99€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	276.706,79€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		115.294,50€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		87.531,58€
Σύνολο φόρου για καταβολή	507.295,78€	433.415,07€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997, άρθρο 79 ν. 4472/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/06-30/11/1999

Πρόστιμο	115.292,95€
----------	-------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.