



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 03/ 04/ 2018

Αριθμός Απόφασης 1966

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **07/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η, ΑΦΜ, που έχει έδρα στην –Αχαΐας, κατά:

-Της υπ' αριθμ. /30-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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:

Α Α. Σύμφωνα με την από 14-03-2014 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερικής Δ/σης Αττικής , η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση '..... , ΑΦΜ (την προσφεύγουσα) με αντικείμενο εργασιών " Χονδρικό εμπόριο αναψυκτικών και παλετών" είναι λήπτρια Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων για τις χρήσεις 2006-2009, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διενήργησε έλεγχο, με βάσει την υπ'αριθ. 09/10/2014 εντολή φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. για την χρήση 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. του ΠΔ 186/92. Μετά το πέρας του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 12/03/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92).

Από το πόρισμα της ως άνω έκθεσης προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα:

Για την χρήση 2010.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 46.410,00€,πλέον ΦΠΑ 10.674,30€ για αξία >1.200,00€ **έκαστο**, εκδόσεως της επιχείρησης..... ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ'αριθ. /2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 92.820,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής

Β. Σύμφωνα με την από 28-02-2015 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερικής Δ/σης Αττικής-Αιγαίου, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ που αφορούσε την επιχείρηση , ΑΦΜ (την προσφεύγουσα) με αντικείμενο εργασιών " Χονδρικό εμπόριο αναψυκτικών και παλετών"

Η προσφεύγουσα:

Για την χρήση 2010.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρακόσια εξήντα έξι (366) εικονικά –πλαστά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, με συνολική καθαρή αξία 1.350.540,00€ πλέον ΦΠΑ 291.510,00€, εκδόσεως της επιχείρησης , ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 & 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 2.701.080,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής

Γ. Ακολούθως με την υπ' αριθμ./09/10/2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, έλεγχος φορολογίας, ΦΠΑ και ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12/2010 δεδομένου ότι δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση και συντάχθηκαν οι από 30/10/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 2)Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97) & 3)Προστίμου του άρθρου 4 ν. 2523/97), με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 302.184,30€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 362.621,00€, ήτοι συνολικού ποσού 664.805,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 1.396.950,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 302.184,30€.. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω εικονικών τιμολογίων από τον φόρο εκρών.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α.

συνολικού ποσού 151.092,15€ (€302.184,30x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

ΕΙΔΙΚΗ ΚΥΡΩΣΗ (άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990)

-Την υπ' αριθ. /30-10-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 302.184,30€

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ. /07-12-2017 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της, υπ' αριθμ. /30-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α'ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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, 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, 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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

οποιοδήποτε 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. »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)**, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρ.62§14 ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), 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. »

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης ΦΠΑ. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996, 1623/2016, 1738/2017, 2934/2017).

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Εν συνεχεία και η **υπ'αριθμ.2934/2017 απόφαση του ΣΤΕ** (στην σκέψη 7 αυτής) στηριζόμενη στη 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν.3888/2010,(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.(σχετική και η εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1154/2017 ως προς τις προαναφερθείσες και τις πρόσφατες διατάξεις περί παράτασης παραγραφής).

Επειδή, ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής, προκύπτει ότι για την χρήση 2010, η από 14-03-2014 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερικής Δ/σης Αττικής και η από 28-02-2015 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερικής Δ/σης Αττικής-Αιγαίου, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ εντός της πενταετούς παραγραφής. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου **έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και έληξε την 31/12/2016, δεδομένου ότι: α) για το εν λόγω έτος δεν προκύπτει θέμα μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής ΦΠΑ . και β) δεν δύναται να εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής καθόσον κατ' εφαρμογή των προαναφερθέντων αποφάσεων της του ΣΤΕ, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ. /07-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ **και την ακύρωση:**

-Της υπ' αριθ. /30-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010, λόγω παραγραφής.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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 .

