



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 03-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1136

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 06/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ:....., κατά των με αριθμ.

α)...../29-03-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

β)/29-03-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004,

γ)...../29-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

δ)...../29-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

ε)...../29-03-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 του Ν 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

στ)...../29-03-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2015 έως 31-12-2015,

του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμ.:

α)...../29-03-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

β) /29-03-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004,

γ)...../29-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

δ)...../29-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

ε)...../29-03-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 του Ν 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

στ)..../29-03-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2015 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./06-05-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία "....." 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 την με αριθμ./29-03-2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικής αξίας **2.524,00€** για τη **φορολογική περίοδο 1-1-2003 έως 31-12-2003**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της αποδοχής και λήψης δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 6.310,00€ πλέον ΦΠΑ 1.135,80€ και συνολικής αξίας 7.445,80€, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν 2523/1997 και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015 και της ΠΟΛ 1252/2015. Το επιβληθέν πρόστιμο ανέρχεται στο 40% της καθαρής αξίας των εικονικών στοιχείων. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 29-03-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ

Με την με αριθμ./29-03-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 2.208,50€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.650,20€, διαφορά τέλους χαρτοσήμου 63,10€, διαφορά εισφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου 12,62€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών 75,72€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ αυτών 15,15€, δη σύνολο φόρου 5.025,28€. Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της χρήσης 2003 επαρκή, προσδιόρισε λογιστικά τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προσθέτοντας την αξία των εικονικών τιμολογίων ως λογιστικές διαφορές. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 29-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ

Με την με αριθμ...../29-03-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου 1.135,80€ και πρόσθετος φόρος ύψους 1.362,96€, δη συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 2.498,76€ λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 29-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, της ΔΟΥ

Με την με αριθμ...../29-03-2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ**, χρήσης 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας 3.407,40€ (ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων). Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της

από 29-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν 2523/1997), της ΔΟΥ

Με την με αριθμ./29-03-2016 **Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης** άρθρου 8 παρ.12 του Ν 1882/1990, χρήσης 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ειδική χρηματική κύρωση ποσού 1.135,80€ (ίσο με την αξία του ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων). Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 29-03-2016 έκθεσης ειδικής χρηματικής κύρωσης (άρθρο, παρ.12 του Ν 1882/1990), της ΔΟΥ

Με την με αριθμ...../29-03-2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου**, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 500,00€ διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων κατά παράβαση του άρθρου 14 του Ν 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παράγραφοι 1δ και 2δ του Ν 4174/2013. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 29-03-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΦΔ, της ΔΟΥ

Από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό/31-12-2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου η οποία εκδόθηκε δυνάμει του υπ'αριθμ...../1-12-2014 Πληροφορικού δελτίου ΚΒΣ και της από 25-1-2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης σύμφωνα με τα οποία η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ:..... κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα.

Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά τη χρήση 2003, έλαβε δυο εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα με αριθμ..../18-11-2003 και .../16-9-2003, συνολικής καθαρής αξίας 6.310,00€, πλέον ΦΠΑ 1.135,80€, από χειρόγραφο μπλοκ «Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο» της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ:.....

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της , ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
2. Εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης των προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4337/2015. Δυνάμει των παρ.4^α και β του άρθρου 3 και παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, καταργήθηκε από την 01-12-2015 οι παρ.1 και 2 του άρθρου 55 του Ν 4174/2013και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή προστίμου διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών στοιχείων, ενώ καταργήθηκε και η κύρωση στο ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν 2523/1997).
3. Το πρόστιμο του άρθρου 8 παρ.12 του Ν 1882/1990 είναι παράνομο.
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου ΦΠΑ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του ΠΔ 186/92: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως

προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). (ΣΤΕ 1404/2015).

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900, Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002).

Επιπροσθέτως, για την επιβολή προστίμου για παράβαση διατάξεων του Κ.Β.Σ. απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως ελέγχου έστω και αν η έκθεση ελέγχου συνετάγη επ' ευκαιρία ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων επιχειρήσεως άλλης από εκείνη στην οποία επιβάλλεται το πρόστιμο (ΣΤΕ 1262-3/2011 και 4503-4/1995).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση:

Ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου, όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη

φορολογική παράβαση , με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Ειδικότερα , ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται πλήρως από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, στην επιχείρηση του με ΑΦΜ:.....

Από τον έλεγχο και την έρευνα που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση του με ΑΦΜ:....., διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει η ως άνω επιχείρηση, είναι είτε εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους είτε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ειδικότερα, αποδείχθηκε ότι η επιχείρηση του, ανήκει στην ομάδα των επιχειρήσεων που παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά και ιδρύθηκαν από το ίδιο υποκρυπτόμενο κύκλωμα, με επικεφαλή τον, το οποίο χρησιμοποιώντας ανθρώπους με οικονομικές αδυναμίες, σχεδίασε επιμελώς τη σύσταση μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων, με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων κατά την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών, όπως αναλύονται από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν 2523/1997.

Περαιτέρω, ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο Διαπιστώσεις Ελέγχου (Κεφ.6) , της από 25-11-2014 Έκθεσης Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992) της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 29-03-2016 έκθεσης ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ

Περαιτέρω, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό πρωτ./24-09-2015 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, χρήσης 2003, σύμφωνα με το άρθρο 14 παράγραφοι 1 και 2 και το άρθρο 24 του Ν 4174/2013.

Ακολούθως, με την με αριθμό πρωτ./13-10-2011 έκθεση κατάσχεσης της ΔΟΥ, κατασχέθηκαν, μαζί με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και δυο πρόχειρες αποδείξεις μεταβίβασης επιταγών με Νο/21-11-2003 και Νο/28-09-2003.

Ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, δεν προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται η πορεία εξόφλησης των επιταγών, οι οποίες εκδόθηκαν για την πληρωμή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, στην από 29-03-2016 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ, αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα, τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των επίμαχων στοιχείων ως εικονικών.

Οι δε διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της κατάργησης της επιβολής διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών τιμολογίων

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 "Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας."

Επειδή, στην παράγραφο, 5 του άρθρου 7, του Ν 4337/2015, ορίζεται ότι "Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170)."

Επειδή, στην περίπτωση β (Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5), του άρθρου 15 (Μεταβατικές διατάξεις Ν 4337/2015), του κεφαλαίου ΙΙ (Ερμηνεία των άρθρων 53-62), της ΠΟΛ 1252/20-11-201, ορίζεται ότι " Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)....., β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας."

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ./29-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 7, του Ν 4337/2015.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επιβολής μετά την εφαρμογή του Ν 4337/2015 διοικητικής κύρωσης (προστίμου ΚΒΣ) για τη λήψη εικονικών τιμολογίων, απορρίπτεται ως νομικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της κατάργησης της διάταξης του άρθρου 6 του Ν 2523/1997

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 “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. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση”

Επειδή, στην παρ.30 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος”

Επειδή, στο άρθρο 72§48 του Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: “Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. [2523/1997](#), εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. [2523/1997](#), εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.”

Επειδή, στο κεφάλαιο II της ΠΟΛ 1210/2013 ορίζεται ότι “ Με την περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ προβλέπεται ότι, όσον αφορά το ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά, ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το 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 (αφορά κυρίως τους αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ). Η νέα διάταξη στην ουσία αντικαθιστά την προηγούμενη του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, στην περίπτωση που οι ανωτέρω παραβάσεις διαπράττονται από 26.7.2013 και εφεξής.

Επειδή, εν προκειμένω, η υπό έλεγχο χρήση, στην οποία αφορούν οι διαπιστωμένες παραβάσεις, είναι η χρήση 2003. Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2523/1997 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 26-7-2013. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί κατάργησης των κυρώσεων ΦΠΑ μετά την εφαρμογή του Ν 4337/2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 8§12 του ν. 1882/23.3.90 ορίζεται ότι: “Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ’ όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων”.

Επειδή στην 1090559/5360/673/A0014/ ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων **και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων**, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», **η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990** αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, **συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97**, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται

«κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Επειδή στην 1055500/4600/0009^Α/ ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «....η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι ανύπαρκτο πρόσωπο καθώς από τις σελίδες 11 και 13 της από 29-03-2016 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, της ΔΟΥ αλλά και την από 28/01/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι: «για την επιχείρηση «..... Α.Φ.Μ.-.....» υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για τους παρακάτω λόγους:

- ✚ Η έδρα της επιχείρησης δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ από τον φορολογούμενο
- ✚ Δεν ανευρέθηκε στην δηλωθείσα δ/νση κατοικίας
- ✚ Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος – Φ.Π.Α.
- ✚ Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)
- ✚ Από Ειδική Έκθεση Ελέγχου των Π.Ε.Κ. Θεσ/νικης (αρ. πρωτοκ./07) σε επιχείρηση λήπτρια τιμολογίων εκδόσεως προκύπτει η εικονικότητα των σχετικών συναλλαγών.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν 1882/1990, λόγω κατάργησης της εν λόγω κύρωσης, μετά την εφαρμογή του Ν 2523/1997, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας”.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.”

Επειδή , στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: " Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)....."

Επειδή , στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: "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 Δ.Ο.Υ., 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 , στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: " 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.....".

Επειδή , στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: " 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 την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο 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 , στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: " Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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, σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν 4316/2014 “Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4337/2015 “Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.”

Επειδή, στην παράγραφο 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι “Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϊσχύουσες 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, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι “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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή, εν προκειμένω, από τη ΔΟΥ εκδόθηκε η με αριθμ...../31-12-2014 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε δυνάμει του υπ' αριθμ...../01-12-2014 πληροφοριακού δελτίου ΚΒΣ και της από 25-1-2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ... ΔΟΥ Θεσσαλονίκης. Επιπρόσθετα, στην προσφεύγουσα όσο και στο διαχειριστή της, απεστάλη η με αριθμ. πρωτ...../31-12-2014 γνωστοποίηση με την οποία ενημερώθηκαν για την έκδοση της εντολής ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του 4141/2013 με την οποία παρατείνεται για δυο ακόμη χρόνια ο επικείμενος χρόνος παραγραφής. Επιπλέον, με το ίδιο έγγραφο τους γνωστοποιήθηκε η υποχρέωση για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας μέχρι το πέρας του ελέγχου.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν είχε παραγραφεί στις 29-03-2016, ημερομηνία κατά την οποία αυτές εκδόθηκαν και άρα οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 06-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της/29-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

β) της/29-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004,

γ) της /29-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

δ) της .../29-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003,

ε) της /29-03-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 του Ν 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003 και

στ) της /29-03-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2015 έως 31-12-2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Βάσει της αριθμ...../29-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003:2.524,00€

2)Βάσει της αριθμ...../29-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004:5.025,28€

3)Βάσει της αριθμ...../29-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003: 2.498,76€

4)Βάσει της αριθμ...../29-03-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003:3.407,40€

5)Βάσει της αριθμ...../29-03-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 του Ν 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003:1.135,80€ και

6)Βάσει της αριθμ...../29-03-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2015 έως 31-12-2015:500,00€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).