



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα,

05.02.2018

Αριθμός απόφασης: 1168

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 06.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, και τον διακριτικό τίτλο με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότητας «Βιομηχανία επεξεργασίας ξύλου» που εδρεύει στην κατά α) της υπ.αρ. / 21-08--2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. **διαχ. χρήσης 01/01/2010-31/12/2010 πρόστιμο συνολικό ποσόν 2.285.005,95 ευρώ, β) της υπ.αρ. /21-08--2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. χρήσης 01/01/2011-31/12/2011 πρόστιμο συνολικό ποσόν 2.236.015,66 ευρώ, γ) της υπ.αρ. / 21-08--2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. χρήσης 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο συνολικό ποσόν 2.151.458,92 ευρώ, δ) της υπ.αρ. / 21-08--2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου**

ΚΒΣ **διαχ. χρήσης 01/01/2013-31/12/2013 πρόστιμο συνολικό ποσόν 622.067,14 ευρώ**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 13-10-2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 06-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και τον διακριτικό τίτλο με Α.Φ.Μ. 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' αριθμ. /21-08-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. (**διαχ. περίοδος 01/01/2010-31/12/2010**), **επιβλήθηκε** σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για έκδοση τριακοσίων ογδόντα τεσσάρων (384) πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.570.011,19 ευρώ κατά την έννοια του άρθρου 19 & 3 του Ν.2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 & 9, 10, 11 και 18 & 2, 3 του ΠΔ 186/92, πρόστιμο (4.570.011,19x 50%) **ήτοι πρόστιμο συνολικό ποσό 2.285.005,95 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. /21-08-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. (**διαχ. περίοδος 01/01/2011-31/12/2011**), **πιβλήθηκε** σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για έκδοση τριακοσίων ενενήντα τεσσάρων (394) πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.672.031,33 ευρώ κατά την έννοια του άρθρου 19 & 3 του Ν.2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 & 9, 10, 11 και 18 & 2, 3 του ΠΔ 186/92, πρόστιμο (4.672.031,33x 50%) **ήτοι πρόστιμο συνολικό ποσό 2.336.015,66 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. /21-08-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. (**διαχ. περίοδος 01/01/2012-31/12/2012**), **επιβλήθηκε** σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για έκδοση τετρακοσίων τριών (403) πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.302.917,84 ευρώ κατά την έννοια του άρθρου 19 & 3 του Ν.2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 & 9, 10, 11 και 18 & 2, 3 του ΠΔ 186/92, πρόστιμο (4.302.917,84x 50%) **ήτοι πρόστιμο συνολικό ποσό 2.151.458,92 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. /21-08-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. (**διαχ. περίοδος 01/01/2013-31/12/2013**), **επιβλήθηκε** σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για

έκδοση εκατόν δέκα εννέα (119) πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.244.134,27 ευρώ κατά την έννοια του άρθρου 19 & 3 του Ν.2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 & 9,10,11 και 18 & 2,3 του ΠΔ 186/92, πρόστιμο (1.244.134,27x 50%) **ήτοι πρόστιμο συνολικό ποσό 622.067,14 ευρώ.**

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με την αρ. /01.06.2016 εντολή μερικού έλεγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογίας Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογικών αντικειμένων και έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) και του Ν.4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.) φορολογικών περιόδων από 2010 έως και 2014, οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 21-08-2017 Έκθεσης Έλεγχου Κ.Β.Σ./-Κ.Φ.Α.Σ..

Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι τα τιμολόγια πώλησης που καταχώρησε η ελεγχόμενη στα βιβλία (ημερολόγιο, αναλυτικά καθολικά κλπ) ήταν ταυτάριθμα μεγαλύτερης συναλλακτικής αξίας από αυτά που ήταν προσαρμοσμένα στις διασαφήσεις εξαγωγής όπου κατατέθηκαν στο τελωνείο αποστολής/εξαγωγής όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ.21-23 έκθεση έλεγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ)

Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την εξαγωγή εξέδιδε θεωρημένα Δελτία Αποστολής με σήμανση από μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ του Ν.1809/1988(ΦΕΚ Α'222),όπως ίσχυε με το άρθρο 32 παρ.3 του Ν.3522/2006 και Αθεώρητα Τιμολόγια Εξωτερικού (Commercial Invoice) σε έντυπο Α4 με την χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή. Τα τιμολόγια εκδίδονταν σε τρία αντίγραφα, πρωτότυπο για τον πελάτη, στέλεχος για το λογιστήριο και αντίτυπο για την εξαγωγή των εμπορευμάτων συνημμένο στη διασάφηση εξαγωγής.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 υπέβαλε δηλώσεις τελών Χαρτοσήμου και παρακρατούμενων φόρων που είχαν καταλογιστεί από τον έλεγχο καθώς και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χωρίς αλλαγή του φορολογητέου εισοδήματος(σελ. 6 της από 13-10-2017 έκθεσης απόψεων του ΚΕΜΕΕΠ)

Η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ στις 21-08-2017 και τις κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 06-09-2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ-ΚΦΑΣ και να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να επιστρέψει, και δη εντόκως από της καταβολής του άλλως από της ασκήσεως της

παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο καταβλήθηκε η θα καταβληθεί εκουσίως η αναγκαστικώς δυνάμει των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστήκαν πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής έλεγχου.
- 2) Έκδοση των καταλογιστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητος της Φορολογικής Αρχής.
- 3) Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής, που αφορά στη χρήση 2010, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου ως προς τη χρήση αυτή έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 4) Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμων για έκδοση δήθεν πλαστών φορολογικών στοιχείων.

A) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 01/01/2010 - 31/12/2010

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.** 2. [...] 4. 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται : α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϋστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1154/2017: Π.1154:Ομοιόμορφη εφαρμογή ΑΔΑΑΔΕ ΔΕΛΒ 1136035 ΕΞ2017 περί καθορισμού φορολ. ελέγχων έτους 2017

« Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ.

36 § 1 του ν.4174/2013

Κανόνας πενταετούς παραγραφής

2008 και μετά Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με αρθ.

72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου

Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)

Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)

Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ:1192/2017 – 1-12-2017 Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ'αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.»

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, **η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα**

Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ Ε.(ολομέλεια)

«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».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

.....

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις:

Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις

31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».

Άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη 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 συμβάσεις 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 31.12.2013 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».

Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α'270/24.12.2014):«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 ή 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».

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «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».

Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη».

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 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 την 31.12.2016 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». Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή

αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης»

και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014),

ορίστηκε ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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, το δικαίωμα του δημοσίου (πενταετής παραγραφή) για την διαχ. χρήση 01/01/2010-31/12/2010 λήγει στις 31-12-2016 και η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), στα πλαίσια του ελέγχου που διενέργησε με βάσει την αρ. / 01.06.2016 εντολή έλεγχου, εξέδωσε την οριστική πράξη επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. διαχ. χρήσης 2010, στις 21-08-2017 και την κοινοποίησε στις 06-09-2017, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου, να εκδώσει και να κοινοποιήσει την σχετική πράξη προστίμου της διαχ. χρήσης 01/01/2010-31/12/2010, έχει υποπέσει σε παραγραφή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής για την διαχ. χρήση 2010.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση εξετάζεται η νομιμότητα των πράξεων, το αίτημα της προσφεύγουσας για την έντοκη επιστροφή προκύπτει μετά την έκδοση της σχετικής απόφασης και την ακύρωση των πράξεων από την υπηρεσία μας. Κατά συνέπεια το αίτημα της έντοκης επιστροφής που προβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτο.

Ύστερα από τα ανωτέρω κάνουμε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή κατά τον λόγο της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και κοινοποιήσει οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2010-31/12/2010.

B) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ 01/01/2011 - 31/12/2011, 01/01/2012 - 31/12/2012, 01/01/2013 - 31/12/2013.

A) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράνομης έκδοσης των προσβαλλόμενων καταλογιστήκαν πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής έλεγχου.

Επειδή, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) έγινε τροποποίηση της διάρκειας της υπ.αρ. /2016 εντολής έλεγχου μέχρι την 31-12-2017 η οποία επεδείχθη στον φορολογούμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 & 2 στοιχ. ε του Ν.4174/2013, στην οποία εντολή, δεν αναφέρεται άλλος ελεγκτής πλην της ελεγκτού, που υπογράφει τις οικείες εκθέσεις έλεγχου (σελ. 6 της από 13-10-2017 έκθεσης απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και η έκδοση (21-08-2017) και κοινοποίηση (6-9-2017) των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ-ΚΦΑΣ των διαχ. χρήσεων από 2011 έως και 2013 έγινε πριν την λήξη της εκπνοής του χρόνου της οικείας εντολής έλεγχου, και μέσα στην προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις οριστικές πράξεις των διαχ. χρήσεων 2011-2013 (πενταετής προθεσμία)

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

B) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου για την διαχ. χρήση 01/01/2011-31/12/2011 λήγει στις 31-12-2017, για την διαχ. χρήση 01/01/2012-31/12/2012 λήγει στις 31-12-2018, για την διαχ. χρήση 01/01/2013-31/12/2013 λήγει στις 31-12-2019, (πενταετής παραγραφή) και οι **προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου για τις διαχειριστικές χρήσεις 01/01/2011-31/12/2011, 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2013-31/12/2013, εκδόθηκαν στις 21-08-2017 και κοινοποιήθηκαν στις 06-09-2017 ήτοι μέσα στην προθεσμία προγραφής (πενταετής παραγραφή) του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξεις επιβολής προστίμου για τις διαχ. χρήσεις 2011,2012,2013.**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1115/24.7.2017:Παροχή πρόσθετων οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)

B. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας και αφορούν υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί ή κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή βρίσκονται στη διαδικασία ελέγχου και οι οποίες υπάγονται στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57 - 61 του ν. 4446/2016 δίδονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

1. Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4446/2016, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι δυνατή η αποκατάσταση φορολογικών παραβάσεων, διότι η φορολογητέα ύλη έχει ήδη περιληφθεί στη φορολογική δήλωση του υπόχρεου (π.χ. εκδότης εικονικών τιμολογίων ο οποίος έχει ήδη καταχωρήσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία στα βιβλία του και τα έχει συμπεριλάβει στις ήδη υποβληθείσες δηλώσεις του).

Επειδή, η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016, υπέβαλε στις 06-02-2017 & 20-02-2017 δηλώσεις τελών Χαρτοσήμου και παρακρατούμενων φόρων που είχαν καταλογιστεί από τον έλεγχο καθώς και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χωρίς αλλαγή του φορολογητέου εισοδήματος (σελ. 6 της από 13-10-2017 έκθεσης απόψεων του ΚΕΜΕΕΠ), ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, λαμβάνοντας υπ όψη τις διατάξεις του ν.4446/2016 και την ΠΟΛ.1115/2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ.6 περ.β του Κ.Δ.Δ.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής απορρίπτεται ως νομω αβάσιμος.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράνομης και εσφαλμένης επιβολής προστίμων για έκδοση δήθεν πλαστών φορολογικών στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι

«1.Για την πώληση αγαθών[...] από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 & 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού[...] καθώς και για την πώληση αγαθών η την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

9.Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων, τα στοιχεία της συναλλαγής καθώς και ο αύξων αριθμός των Δ.Α.[...]

11.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα η μονάδα μέτρησης η τιμή μονάδας και η αξία η το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή[...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 & 3 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι :

« 3.[...] Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. |

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«5 [.....] Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου...»

Επειδή, με το υπ.αρ.1090087/60/0015/09.10.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με το οποίο δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του μέτρου έκδοσης, σήμανσης και φύλαξης μηχανογραφικών στοιχείων με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ-μηχανογραφικά εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης προς πελάτες εντός κοινότητας ή τρίτες χώρες αναφέρεται: [...] σαφώς προκύπτει ότι και για τις εξαγωγές αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς το εξωτερικό εκδίδεται ένα τιμολόγιο στο οποίο αντικρίζεται η συναλλαγή και εμφανίζεται αυτή με σχετική εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία .Συνεπώς το τιμολόγιο που καλύπτει την εξαγωγή είναι ένα και το αυτό είτε απαιτείται προσκόμιση του σε άλλη αρχή (π.χ. τελωνείο-εξαγωγή σε τρίτες χώρες, τράπεζα κ.α.)για άλλες διατυπώσεις, είτε όχι (εξαγωγή σε χώρα της κοινότητας),το οποίο εφόσον εκδίδεται μηχανογραφικά, σημαίνεται μέσω του ηλεκτρονικού φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ).Λοιπά έγγραφα για λόγους διευκόλυνσης-διεκπεραιώσης των συναλλαγών (προφόρμες κλπ) που προεκδίδονται των τιμολογίων κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία και δεν σημαίνονται.

Επειδή, η ελεγχόμενη εξέδωσε τιμολόγια (invoice) τα οποία έχουν αποτυπωθεί στις Διασαφήσεις Εξαγωγής κατά την διαδικασία της εξαγωγής προς το εξωτερικό (Αλβανία) τα οποία ήταν μικρότερης συναλλακτικής αξίας από εκείνων που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας, τα δε αντίτυπα των τιμολογίων αυτών στάλισαν από τα Τελωνεία εξαγωγής στον έλεγχο ύστερα από σχετικό αίτημα του.(σελ.22-23 έκθεσης έλεγχου).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ. αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ (αρ.πρωτ. /17.08.2015) απάντηση της Γενικής Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρωπίνου Δυναμικού, Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Τμήμα Γ στάλισαν στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία των εισαγωγών-εξαγωγών για το χρονικό διάστημα 01/01/2010-31/05/2013 επιβεβαιώνοντας ότι η αξία των ταυτάριθμων τιμολογίων που είχαν δηλωθεί στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων μέσω των Τελωνείων, ήταν μικρότερης συναλλακτικής αξίας από εκείνων που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 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, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελ.18) μεταξύ άλλων, σχετικά με την έκδοση των τιμολογίων για τις εξαγωγές που πραγματοποίησε στην Αλβανία, αναφέρει:

« δ. Οι πελάτες της Εταιρείας μας από την Αλβανία εξέδιδαν ένα επιπλέον Τιμολόγιο, ταυτάριθμο του πρωτοτύπου, μειωμένης αξίας σε σχέση με το πρωτότυπο, αλλά για ολόκληρη τη διακινηθείσα ποσότητα αγαθών του πρωτοτύπου, με το οποίο συνέτασσαν τα έγγραφα των εξαγωγών και ολοκλήρωναν την πράξη εξαγωγής από την Ελλάδα και εισαγωγής στην Αλβανία για δικό τους όφελος» χωρίς να επικαλείται και να προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις διαχ. χρήσεις 01/01/2011-31/12/2011,01/01/2012-31/12/2012,01/01/2013-31/12/2013 όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/08/2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ., και στην από 13-10-2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 06-10-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και τον διακριτικό τίτλο με Α.Φ.Μ., **την ακύρωση** της υπ' αριθμ. /21-08-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ, διαχ.περίοδος 01/01/2010-31/12/2010,πρόστιμο συνολικό ποσόν **2.285.005,95 ευρώ και την επικύρωση α) της υπ' αριθμ. /21-08-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. διαχ. περίοδος 01/01/2011-31/12/2011, πρόστιμο συνολικό ποσόν 2.336.015,66 ευρώ, β) της υπ' αριθμ. /21-08-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. διαχ. περίοδος 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο συνολικό ποσόν 2.151.458,92 ευρώ, γ) της υπ' αριθμ. /21-08-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ. διαχ. περίοδος 01/01/2013-31/12/2013 πρόστιμο συνολικό ποσόν 622.067,14 ευρώ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ	διαχ. χρήση 01/01/2010-31/12/2010	Συνολικό ποσόν	0,00
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ	διαχ. χρήση 01/01/2011-31/12/2011	Συνολικό ποσόν	2.336.015,66
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ	διαχ. χρήση 01/01/2012-31/12/2012	Συνολικό ποσόν	2.151.458,92
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ	διαχ. χρήση 01/01/2013-31/12/2013	Συνολικό ποσόν	622.067,14

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).