



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-05-2018

Αριθμός απόφασης:1128

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail

:ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url

:www.aade.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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **../01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, κατά των υπ' αρ./-12-2017 και/-12-2017 πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92), για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 και 01/07/2006-30/06/2007 αντίστοιχα, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **../01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό 51.904,00€, ως ακολούθως:

1) Με την υπ' αρ./-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92), για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 3.400,00€, διότι έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 8.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.615,00€.

2) Με την υπ' αρ./-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92), για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 48.504,00€, διότι: α) Έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 96.260,00€ πλέον Φ.Π.Α. 18.289,40€ και β) Έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.500,00€.

Με τις υπ' αριθμ./30-10-2014 & .../23-12-2014 εντολές ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2006-

30/06/2007 & 01/07/2008-30/06/2009 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ, του Ν.2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α, του Ν.4174/13, του Ν.2523/97 και Ν.4337/15, από την Δ.Ο.Υ., στην προσφεύγουσα.

Αφορμή του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε: **α)** το με **αρ.πρωτ./22-12-2015 δελτίο πληροφοριών** της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάστηκε η από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση με ΑΦΜ:..... Με την έκθεση αυτή καταλογίστηκαν παραβάσεις στον ελεγχόμενο για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και η επιχείρηση της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 96.260,00€ και για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς την συναλλαγή, καθαρής αξίας 8.500,00€ και **β)** το με **αρ.πρωτ./07-03-2013 δελτίο πληροφοριών** η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων (Ε.Δ.Ε.Υ...) του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάστηκε η από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Με την έκθεση αυτή καταλογίστηκαν παραβάσεις στην ελεγχόμενη για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και η επιχείρηση της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής. Αοριστία-πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Η φορολογική αρχή ευθύνεται για το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας. Δεν αναγράφονται στις προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά ούτε και στην από 29.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) ρητά οι αριθμοί και η αξία των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως
2. Παρανομία της διενέργειας φορολογικού ελέγχου της διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 επικαλούμενη ότι περαίωσε το οικονομικό έτος 2007 με το υπ' αριθμ...../..02-12-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των προσβαλλομένων Πράξεων. Δεν εφαρμόζεται η διάταξη της παρ.4 περ. β' του άρθρου 84, διότι σύμφωνα με την νομολογία ΔιοικΕφΧανίων 24/2013, ΔιοικΕφΘεσσαλονίκης 55/2011, «η διάταξη του άρθρου 84 παρ.4 περ. β' του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 68 παρ.2 περ.α' του ίδιου νόμου προϋποθέτει οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής η οποία

δεν προβλέπεται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και επομένως δεν είναι δυνατή. Η φορολογική αρχή είχε στη διάθεση της τα με αριθμούς ../30-11-2006 και ../11-12-2006 τιμολόγια εκδόσεως ήδη από τον Απρίλιο του 2012, δηλαδή εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, καθώς τα προσκόμισε στο Σ.Δ.Ο.Ε. κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «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. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, στο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά 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 άλλο 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).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του

δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η από/12/2017 έκθεση ελέγχου, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένη και αναπτύσσει αναλυτικά το ιστορικό του πραγματοποιηθέντος ελέγχου, ενώ αναφέρει ότι ο προκείμενος έλεγχος βασίζεται σε στοιχεία που προέκυψαν με βάση την από 21/01/2015 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και την από 31-12-2012 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, που της αποστάλθηκαν.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει ως αντικείμενο την αξιοποίηση της από 21/01/2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ.και της από 31-12-2012 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε, παραπέμπει ρητώς σε αυτές, εκθέτοντας παράλληλα τις διαπιστώσεις του ελέγχου της. Εξάλλου, γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991) ότι δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, οι περί έλλειψης πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας αιτιάσεις της προσφεύγουσας είναι εντελώς προσχηματικές, διότι από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., στοιχειοθετούνται και αποδεικνύονται πλήρως οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο χρησιμοποιήθηκαν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα TAXIS και ELENXIS της φορολογικής αρχής, βάσει των οποίων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δήλωσε και δηλώθηκε ως αντισυμβαλλόμενη στο οικονομικό έτος 2007, για τη λήψη έντεκα (11) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 96.260,00 € και για το οικονομικό έτος 2009, δήλωσε για τη λήψη ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 8.500,00€ από την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Ως προς το δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ.3 του ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος

Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, **η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.**

Επειδή, εκδόθηκε το υπ' αριθμ.105422/2/24-12-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2005,2006 και 2007 το οποίο αποδέχθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση. Δεν επήλθε περαίωση των ανωτέρω χρήσεων διότι υφίστανται ληξιπρόθεσμες οφειλόμενες δόσεις και κατά συνέπεια η προσφεύγουσα δεν έχει περαιώσει οριστικά καμία χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1.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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 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.**

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: 2. «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) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που ρητά ορίζεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος**».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του **ΣτΕ 1623/2016**: «....Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϋσχύουσες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, **στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4**

του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.
...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση οι υπ' αριθμ. .../30-10-2014 & .../23-12-2014 εντολές ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν με αφορμή την από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. που αφορούσε τον εκδότη των εικονικών τιμολογίων με ΑΦΜ:..... και την από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων (Ε.Δ.Ε.Υ.....) του Σ.Δ.Ο.Ε. που αφορούσε την εκδότρια επιχείρηση των εικονικών τιμολογίων «.....» με ΑΦΜ:..... Οι ως άνω εκθέσεις ελέγχου περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως εξής: α) Με το με αρ.πρωτ./22-12-2015 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. και β) Με το με αρ. πρωτ...../07-03-2013 δελτίο πληροφοριών της Ε.Δ.Ε.Υ..... του Σ.Δ.Ο.Ε., συνεπώς μετά την προθεσμία του αρχικού χρόνου παραγραφής ήτοι πενταετίας. Οι διαπιστώσεις των ως άνω εκθέσεων ελέγχου του Κ.Β.Σ. αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ.2 του Ν.2238/94.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από ../01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΑΞΗΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	1255	01/07/2006-30/06/2007	ΚΒΣ	48.504,00 €
2	1254	01/07/2008-30/06/2009	ΚΒΣ	3.400,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.