



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 4-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2281

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 19-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2017, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης

προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2009, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2010, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2012 και της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2017, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2009, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2010, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2012 και την με αριθμό/2017 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 586,0€ για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992, με ανακρίβεια ποσού 27.000€, και συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992, με ανακρίβεια ποσού 33.663,64€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 600,0€ για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992, με ανακρίβεια ποσού 78.064,59€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 600,0€ για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992, με ανακρίβεια ποσού 26.547,03€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 600,0€ για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992, με ανακρίβεια ποσού 41.565,16€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 600,0€ για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 10 παρ.1 του 4093/2012, με ανακρίβεια ποσού 219.094,47€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 2.500,0€ για μη προσκόμιση στον έλεγχο βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν των με αριθμό/2017 και/2017 Προσκλήσεων του άρθρου 14 του ν.4174/2013.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 27.305,98€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 32.767,17€ ($27.305,98€ \times 120\%$), ήτοι 60.073,15€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 48.957,91€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 58.749,49€ ($48.957,91€ \times 120\%$), ήτοι 107.707,4€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 33.415,2€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 40.098,24€ ($33.415,2€ \times 120\%$), ήτοι 73.513,44€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 35.193,38€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 42.232,05€ ($35.193,38€ \times 120\%$), ήτοι 77.425,43€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 55.897,0€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 67.076,4€ (55.897,0€ X 120%), ήτοι 122.973,4€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 7.775,34€ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 172.785,5€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 16.382,5€ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 296.500€ (με Φ.Π.Α. 11%) και αξίας 1.500€ (με Φ.Π.Α. 10%) .

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 7.735,0€ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 119.000€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 8.612,50€ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 132.500€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 18.576,35€ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 285.790,09€.

Με την με αριθμό/2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2009 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 300€ για ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2009.

Με την με αριθμό/2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 300€ για ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2010.

Με την με αριθμό/2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 300€ για ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2011.

Με την με αριθμό/2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 300€ για ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2012.

Με την με αριθμό/2017 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 300€ για ανακριβή υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2013.

Οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 15-12-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2015 εντολής ελέγχου που αντικαταστάθηκε από την/2017. Ο έλεγχος συνέταξε τις εξής προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στην έδρα της επιχείρησης και στην κατοικία της αντικλήτου του νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης: α)/2017 που θυροκολλήθηκε στις 21-3-2017 και β)/2017 που θυροκολλήθηκε στις 28/3/2017. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις. Εν συνεχεία, συνέταξε το με αριθμό/2017 έγγραφο για συλλογή πληροφοριών και έλαβε τις εξής απαντήσεις: α) με το-...../2017 έγγραφο της Περιφερειακής Δ/σης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου και της Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών ενημερώθηκε ότι είχε διαβιβαστεί στην Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (αριθμός πρωτοκόλλου διαβίβασης/2015), β) με το ΥΕΔΔΕ ΕΞ 2017/ 11-10-2017 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ενημερώθηκε ότι δεν υπάρχουν πληροφοριακά δελτία ή κατασχεμένα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Βάσει διασταυρωτικού ελέγχου των δηλώσεων που είχε υποβάλει η προσφεύγουσα και δηλώσεων τρίτων προέκυψε, ανά χρήση: α) στη χρήση 2009 δεν είχε δηλώσει 11 συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 33.663,64€ και 1 πελάτη με συναλλαγή καθαρής αξίας 27.000€, β) στη χρήση 2010 δεν είχε δηλώσει 9 συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 78.064,59€, γ) στη χρήση 2011 δεν είχε δηλώσει 10 συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 26.547,03€, δ) στη χρήση 2012 δεν είχε δηλώσει 28 συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 41.565,16€ και ε) στη χρήση 2013 δεν είχε δηλώσει 89 συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 219.094,47€. Ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο θυροκόλλησε στις 3-10-2017 μαζί με τις προσωρινές πράξεις στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης και στην οικία της αντικλήτου του νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης , Στη συνέχεια, συνέταξε την με αριθμό/2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, την οποία θυροκόλλησε στις 27-1-2017 στην έδρα της επιχείρησης και στην κατοικία της αντικλήτου του νόμιμου εκπροσώπου. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ούτε υπέβαλε δήλωση βάσει των διατάξεων περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ο έλεγχος συνέταξε τις οικίες εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Έχει εκπνεύσει ο χρόνος ισχύος της εντολής ελέγχου, καθώς είχαν παρέλθει 2 έτη από την έκδοση της εντολής ελέγχου μέχρι τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και δεν είχε γνωστοποιηθεί στην προσφεύγουσα επιχείρηση τυχόν παράταση αυτής
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων για τις χρήσεις 2009 και 2010 έχει παραγραφεί

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014: *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 13 του ν.3522/2006: *«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 προϊστάμενου 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»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: *«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 το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 13 του ν.3522/2006:

«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 το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997: *«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 το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000:

«1. 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 ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. 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, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με 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, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Εναρμόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας με την κοινοτική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» του ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/ 24-12-2002): *«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή*

πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1208/ 20-12-2017 «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»:

«1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 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
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

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 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 για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι

δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, η χρήση 2009 παραγραφόταν αρχικά στις 31-12-2015 και η χρήση 2010 στις 31-12-2016. Με το με αριθμό/ 2-10-2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ειδική Διεύθυνση Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα επιχείρηση, το οποίο ελήφθη το τελευταίο έτος της παραγραφής της χρήσης 2009, ο χρόνος παραγραφής της οποίας επεκτάθηκε στις 31-12-2016. Το έτος 2016 η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις από 1-2-2016 πράξεις προστίμου Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν.3091/2002 προκύπτει ότι για *υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992* παρατείνεται το δικαίωμα του Δημοσίου για 2 έτη, ήτοι μέχρι τις 31-12-2018 και για τις δύο χρήσεις 2009 και 2010. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 15-12-2017, ήτοι εντός του προβλεπόμενου χρόνου και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος για όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις πλην των με αριθμό: α)/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009 για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών του άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992, β)/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992. Οι προαναφερθείσες με αριθμό και/2017 πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. των χρήσεων 2009 και 2010 δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του ν.3091/2002 που παρατείνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013: **«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.»**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας»: **«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999»: **«Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή**

νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου: «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το άρθρο 25 παρ. 1 στοιχείο ε του ν.4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν.2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του ν.158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 5 του ν.4446/2016: «5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή (σ.σ. 12.12.2016) έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας.». Η προθεσμία αυτή **παρατάθηκε έως 7-2-2017** με το άρθρο 58 του ν.4449/2017.

Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017): «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του

προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

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

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6

του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν στις 15-12-2017 και κοινοποιήθηκαν στις 20-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποίησε υπολογισμό των πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/ 22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/ 1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/201 7	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πρ./2017	27.305,98€	32.767,18 €	13.652,99€	9.568,02€	23.221,01 €	23.221,01€
Πρ./2017	48.957,91€	58.749,49 €	24.478,96€	17.154,85€	41.633,81 €	41.633,81€
Πρ./2017	33.415,20€	40.098,24 €	16.707,60€	11.708,69€	28.416,29 €	28.416,29€
Πρ./2017	35.193,38€	42.232,06 €	17.596,69€	12.331,76€	29.928,45 €	29.928,45€
Πρ./2017	55.897,00€	67.076,40 €	27.948,50€	19.586,31€	47.534,81 €	47.534,81€
Σύνολο		240.923,36 €			170.734,36€	170.734,36€

Το όφελος για την προσφεύγουσα από την εφαρμογή των επιεικέστερων προαναφερθεισών διατάξεων είναι 70.189,01€, σε σχέση με την εφαρμογή των πρόσθετων φόρων, όπως αυτοί ορίζονταν από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 19-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής όσον αφορά στις με αριθμό και/2017 πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και ακύρωση των πράξεων αυτών
- Την απόρριψη αυτής ως προς τις λοιπές αιτιάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης.

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009 (...../2017): 0 €
 Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 (...../2017): 0 €
 Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011 (...../2017): 600,0 €
 Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 (...../2017): 600,0 €
 Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 (...../2017): 600,0 €
 Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2017 (...../2017): 2.500,0 €
 Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 (...../2017):

Διαφορά Φ.Π.Α.	27.305,98€
Πρόστιμο/Προσαυξ.	23.221,01€
Σύνολο	50.526,99€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 (...../2017):

Διαφορά Φ.Π.Α.	48.957,91€
Πρόστιμο/Προσαυξ.	41.633,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	90.591,72€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 (...../2017):

Διαφορά Φ.Π.Α.	33.415,20€
Πρόστιμο/Προσαυξ.	28.416,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.831,49€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (...../2017):

Διαφορά Φ.Π.Α.	35.193,38€
Πρόστιμο/Προσαυξ.	29.928,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.121,83€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (...../2017):

Διαφορά Φ.Π.Α.	55.897,00€
Πρόστιμο/Προσαυξ.	47.534,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.431,81€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 (...../2017): 7.775,34€
 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 (...../2017): 16.382,50€
 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 (...../2017): 7.735,00€
 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (...../2017): 8.612,50€
 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (...../2017): 18.576,35€
 Πρόστιμο ν.2523/1997 για τη χρήση 2009 (...../2017): 300€
 Πρόστιμο ν.2523/1997 για τη χρήση 2010 (...../2017): 300€
 Πρόστιμο ν.2523/1997 για τη χρήση 2011 (...../2017): 300€
 Πρόστιμο ν.2523/1997 για τη χρήση 2012 (...../2017): 300€
 Πρόστιμο ν.2523/1997 για τη χρήση 2013 (...../2017): 300€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.