



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 29/01/2018

Αριθμός απόφασης: 1019

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία εδρεύει στη,, **ΑΦΜ** κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του νόμου 4337/15 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Την/2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του νόμου 4337/15 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου και της Προϊσταμένης του τμήματος Α3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ. 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 τη με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 1.640,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015.

Η παράβαση αφορά σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρείας «.....», ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 4.100,00 € πλέον ΦΠΑ 779,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1 και §5, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ.186/1992(Κ.Β.Σ.). Για την εν λόγω παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/15, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ήτοι πρόστιμο ποσού 1.640,00 € (4.100,00€ X 40%).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ./2016 εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμ./16 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των με αριθμ./16 και/14 εντολών ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, οι οποίες εκδόθηκαν ομοίως σε συνέχεια και αντικατάσταση της με αριθμ./2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης (λόγω κατάργησης του), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), καθώς και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 37 & 1081/05, για τις διαχειριστικές φορολογικές περιόδους 1/7/2003-31/12/2004, 1/01-31/12/2005, 1/01-31/12/2006, 1/01-31/12/2007, 1/01-31/12/2008, 1/01- 31/12/2009, 1/01-31/12/2010.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο και βάσει του πορίσματος αυτού συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Φορολογικών Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και εκδόθηκαν Πράξεις Επιβολής Προστίμων, μεταξύ των οποίων και η με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου.

Από τη με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφορικά με τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, μεταξύ άλλων προκύπτουν τα εξής :

α) Από το αρχείο της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι μεταξύ άλλων υφίστανται και οι κάτωθι παραβάσεις Κ.Β.Σ. :

Α/Α Α.Ε.Π.	ΔΟΥ	ΗΜ. Α.Ε.Π.	ΕΚΘ. ΕΛ.	ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ
.....	4112	12/11/2013		1/1-31/12/2004	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	47.649,82
.....	4112	12/11/2013		1/1-31/12/2005	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	6.456,00
.....	4112	12/11/2013		1/1-31/12/2007	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	13.800,00
.....	4112	12/11/2013		1/1-31/12/2008	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	31.600,00

Με τις ως άνω Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων επιβλήθηκαν στην ελεγχόμενη από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας (με βάση την από 08.11.2013 οικεία έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βεροίας και σε συνέχεια των από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/12 και από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/11 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής), πρόστιμα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2004 και 2005 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.: και στις χρήσεις 2007 και 2008 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.:

Κατά των ως άνω αποφάσεων επιβολής προστίμων, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ασκήσει δικαστική προσφυγή (λόγω σιωπηρής απόρριψης ενδικοφανούς προσφυγής), ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, η οποία και εκκρεμεί προς συζήτηση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τα εξής :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή προστίμων.
- Σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1,4 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, που αφορά ο σε βάρος της φορολογικός έλεγχος, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας και 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.

- Η ανωτέρω διάταξη τυγχάνει εφαρμοστέα και μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

- Στην προκειμένη περίπτωση, για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο ισχύει καταρχήν πενταετής παραγραφή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 84 του Κ.Φ.Ε., αρχομένη από το τέλος του έτους στο οποίο υποβάλλεται η οικεία φορολογική δήλωση, ήτοι στις 31.12.2010 και λήγουσα στις 31.12.2015

- Κατόπιν των ανωτέρω, αναφορικά με τη χρήση 2009, δεν υφίσταται ουδεμία περίπτωση παραγραφής της στη δεκαετία, καθώς τα υποτιθέμενα συμπληρωματικά στοιχεία που αποτέλεσαν πρόκριμα του φορολογικού ελέγχου, δηλαδή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις προγενέστερες διαχειριστικές περιόδους 2004, 2005, 2007 και 2008, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης, το έτος 2012 ή άλλως το έτος 2013, δηλαδή πολύ πριν τη λήξη της πενταετούς παραγραφής της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου, η παραγραφή της οποίας άρχιζε στις 31.12.2010 και έληγε στις 31.12.2015.

- Περαιτέρω, για τη χρήση αυτή, δεν έχουν εφαρμογή ούτε οι διατάξεις των αρ. 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, αλλά ούτε και οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ 18 ν 3091/2002, καθώς οι τελευταίες αφορούν σε διετή παράταση παραγραφής στη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, εφόσον όμως οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. έχουν κοινοποιηθεί εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

- Αναφορικά με το θέμα των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, δυνάμει νομοθετικών διατάξεων, στο οποίο και αφορά το φορολογικό περιστατικό, εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ. 675/2017 απόφασης της Επταμελούς Συνθέσεως του ΣτΕ, η με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, με την οποία και κρίθηκε οριστικά και αμετάκλητα πλέον ότι οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων με νομοθετικές διατάξεις που θεσπίζονται πέραν του επομένου έτους, αυτού στο οποίο και αφορά η εκάστοτε φορολογική υποχρέωση, αντίκεινται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, την Αρχή του Κράτους Δικαίου, την Αρχή της αναλογικότητας, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Και επομένως οι διατάξεις περί παρατάσεων πέραν της μιας φοράς των βασικών διατάξεων περί παραγραφής, δεν είναι εφαρμοστέες ως ανίσχυρες.

- Μη νόμιμη επιβολή προστίμων, για λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων με βάση τις διατάξεις του αρ. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, δυνάμει των οποίων καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις επίδικες παραβάσεις. Η ισχύς του ανωτέρω ν. 4337/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του εν λόγω Νόμου, άρχεται στις 17.10.2015. Επομένως από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής, δεν επιβάλλεται πλέον πρόστιμο για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, για καμία περίπτωση εικονικότητας αυτών, ήτοι ως προς τη συναλλαγή ή ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΠΟΛ. 1252/2015).
- Έλλειψη εικονικότητας των συναλλαγών. Ο σε βάρος της καταλογισμός, τόσο για την επίμαχη χρήση, όσο και για τις χρήσεις 2004, 2005, 2007 και 2008, στηρίχθηκε στη λήψη εκ μέρους της εταιρείας τιμολογίων των εταιρειών «.....Ε.Π.Ε», με αντικείμενο τη Διαμεσολάβηση Διεθνών Μεταφορών, και «.....Ε.Π.Ε», με αντικείμενο επίσης τη διαμεσολάβηση Διεθνών Μεταφορών, τα οποία κρίθηκαν εικονικά από το Σ.Δ.Ο.Ε, ως προς τη συναλλαγή και με βάση τις οικείες πληροφοριακές εκθέσεις επιβλήθηκαν και πρόστιμα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Κατά των σχετικών αποφάσεων επιβολής προστίμων, η εταιρεία έχει ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, αλλά και δικαστική προσφυγή, ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, η οποία και εκκρεμεί προς συζήτηση.

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται

« Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

*Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»*

Επειδή, 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.**

Επειδή, στη παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

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, το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζει ότι:

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ..., το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ..., παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97, 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 το άρθρο 107, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζει ότι:

1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

...

2. α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν.

...

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ α' 330), ορίζεται ότι:

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 (ΦΕΚ 84/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 (Το τελευταίο εδάφιο της παρ.18 προστέθηκε με την παρ.2 άρθρ.22 Ν.3212/2003, ΦΕΚ Α 308/31.12.2003.).

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1114957/1928/ΔΕ-Α/23-12-2003 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων περί παράτασης της παραγραφής», κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου 3212/2003, "Αδεια δόμησης, πολεοδομικές και άλλες διατάξεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων" και παρασχέθηκαν συνοπτικά οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου (σ.σ. άρθρο 22 ν.3212/2003) συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν

εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση ενώ δε έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει και τις χρήσεις που προηγούνται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι πιο πάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΒΣ, **μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής.**

Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τις επόμενες αυτών, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί **μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής.**

4.....»

Επειδή, Με τις ως άνω Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων επιβλήθηκαν στην ελεγχόμενη από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας (με βάση την από 08.11.2013 οικεία έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και σε συνέχεια των από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/12 και από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/11 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής), πρόστιμα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2004 και 2005 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.: και στις χρήσεις 2007 και 2008 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.:

Επειδή, στη χρήση 2008 έχει επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την Απόφαση Επιβολής Προστίμου/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους, πρόστιμα κ.λπ. στην εν λόγω χρήση παρατείνεται κατά δύο χρόνια πέραν του χρόνου της κανονικής παραγραφής σύμφωνα με την παράγραφο 18 του άρθρου 19 του νόμου 3091/2002 και το υπ' αριθμ. πρωτ. 1114957/1928/ΔΕ-Α/23-12-2003 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ήτοι παρατείνεται μέχρι την **31/12/2016**. Περαιτέρω όμως όπως

ορίζει το τελευταίο εδάφιο της παρ.18 του ν. 3091/2002 το οποίο προστέθηκε με την παρ.2 άρθρ.22 Ν.3212/2003,(ΦΕΚ Α 308/31.12.2003) για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους (1/1/2009 - 31/12/2009), οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων (1/1/2008 - 31/12/2008) για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία (Α.Ε.Π./2013), 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 ήτοι στην προκειμένη περίπτωση έως την 31/12/2016, ώστε ο χρόνος της παραγραφής να συμπίπτει κατ' αρχήν με το χρόνο της παραγραφής της προηγούμενης χρήσης η οποία βαρύνεται με πρόστιμο για εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για το οικον. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009), την με αύξοντα αριθμό/29-06-2010 **εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.**

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης (σχετικό και το με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 έως 31/12/2009) η φορολογική αρχή δύναται να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, προστίμων Κ.Β.Σ. και προστίμων που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, 01/01-31/12/2009, **μέχρι την 10/5/2025, αντί της 31/12/2016,** σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 84 § 5 ν. 2238/94, του άρθρου 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13, άρθρου 9 § 5 ν. 2523/1997 και 107, παράγραφοι 1 και 2 του νόμου 2238/1994.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής, αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, όπως προαναφέρεται, στις 12.11.2013 εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας:

- 1) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/7/2003 -31/12/2004, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 47.649,82 €, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 23.824,91 € πλέον ΦΠΑ 4.288,48 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 2) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01--31/12/2005, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 6.456,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 3.228,00 € πλέον ΦΠΑ 581,04 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 3) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 13.800,00 €, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον ΦΠΑ 1.311,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 4) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 -31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 31.600,00 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.800,00 € πλέον ΦΠΑ 3.002,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:

Οι ως άνω ΑΕΠ εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από την Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με βάση την υπ' αριθμ./2012 εντολή του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε δε η από 08.11.2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 26.06.2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ – Περιφερειακής Δ/σης Αττικής.

Κατά των με αριθμό/έτος/2013,/2013,/2013 και/2013 ΑΕΠ, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ./17.01.2014 (Δ.Ο.Υ. Βέροιας) ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη σιωπηρώς. Κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης –σιωπηρής απόρριψης της ΔΕΔ, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Κατόπιν τούτων, η κρίση περί της εικονικότητας των ως άνω ληφθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:, στις διαχειριστικές περιόδους 01/7/2003-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, και έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007 και 01/01-31/12/2008, ανήκει στην δικαιοδοσία των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Επειδή, από την από 25.7.2017 οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., προκύπτει τεκμηριωμένα η εικονικότητα των ως κάτωθι ληφθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικών στοιχείων:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	30/01/2009		2.000,00	380,00
2	30/01/2009		2.100,00	399,00
ΣΥΝΟΛΟ			4.100,00	779,00

εκδόσεως της ΕΠΕ, με ΑΦΜ:, Δ/ση: Για την κρίση της εικονικότητας των ως άνω φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους λόγους που αναλυτικότερα και εμπειριστατωμένα αναφέρονται στην με αρ. εντ. /11 – ΥΣΕ /12 έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, στην οποία παραπέμπει και η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 25.7.2017 οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.

Συνοπτικά στην εν λόγω έκθεση του ΣΔΟΕ αναφέρεται ότι:

«ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Ύστερα από όσα αναλυτικά αναφέρονται παραπάνω, ο έλεγχος αποφαίνεται ότι:

Η επιχείρηση Ε.Π.Ε., με ΑΦΜ: αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τις κάτωθι επιχειρήσεις:

... 27) – Α.Φ.Μ.: α) στη χρήση του 2007 δύο (2) φορολ. στοιχεία Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 6.900,00 συν ΦΠΑ, β) στη χρήση του 2008 τέσσερα (4) φορολ. στοιχεία Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 15.800,00 συν ΦΠΑ, γ) στη χρήση του 2009, δύο (2) φορολ. στοιχεία Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 4.100,00 συν ΦΠΑ, ...

Όλα τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρησηΕ.Π.Ε. – ΑΦΜ: είναι εικονικά στο σύνολό τους διότι, η επιχείρηση Ε.Π.Ε. ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε αλλά συστάθηκε από τον μοναδικό εταίρο της επιχείρησης και τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα, & με την συμμετοχή των υπαλλήλων του λογιστικού γραφείου και και άλλους, προκειμένου να εισπράξουν τα αντίτιμα της αξίας των τιμολογίων αυτών υποβάλλοντας στην

αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλασματικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. και Δηλώσεις Εισοδήματος.

Τα ανωτέρω είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, είχαν συμπεριληφθεί στις περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., στις εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών.

Η ζημία του Δημοσίου έγκειται στην έκπτωση του Φ.Π.Α. που διενήργησαν οι λήπτριες με βάση τα συγκεκριμένα στοιχεία, δεδομένου ότι από την εκδότρια επιχείρηση δεν αποδόθηκαν τα αναλογούντα ποσά φόρου από τις συναλλαγές αυτές. Ως επίσης στην απώλεια του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στο ποσό κατά το οποίο μειώθηκαν, εξ αυτού του λόγου, τα καθαρά κέρδη των οικείων χρήσεων...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3,4 και 5 του ν. 4337/2015 και με την ΠΟΛ. 1252/2015 {Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), άρθρα 53-62)} Εγκύκλιο Διαταγή του Γενικού Γραμματέα της ΓΓΔΕ, ορίζεται:

.....

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

β. Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) (μέχρι 01.01.2014) και [55](#) (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 01.01.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα [παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72](#), του ν. [4174/2013](#)), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. [4337/2015](#), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

.....

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Κατόπιν τούτων ορθώς με την προσβαλλόμενη ΑΕΠ επιβλήθηκε το πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/15, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. {πρόστιμο ποσού 1.640,00

€ (4.100,00€ X 40%)), ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης επιβολής αυτού με βάση τις ως άνω διατάξεις αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως τεκμηριωμένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29.9.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ. :

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Διαχειριστική περίοδος : 01/01- 31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 7§§3 περ.β & 5 ν. 4337/2015 : ποσό **1.640,00 €** (4.100,00€ X 40%).

**Ο Προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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