



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα 05/05/2017

Αριθμός απόφασης: 2741

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

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 1036990 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.

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ως διαδόχου της μετατραπείας σε Α.Ε. επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, οδός, κατά α) της υπ' αριθμ. πρωτ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003- 31/12/2003, και β) της υπ' αριθμ. πρωτ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. πρωτ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003- 31/12/2003, και β) την υπ' αριθμ. πρωτ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ως διαδόχου της μετατραπείσας σε Α.Ε. επιχείρησης «.....», 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:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....», πρόστιμο συνολικού ποσού 29.730,53 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003- 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, καθόσον έλαβε έντεκα (11) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 74.326,33 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....», πρόστιμο συνολικού ποσού 82.661,02 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004- 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, καθόσον έλαβε είκοσι εννέα (29) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 206.652,54 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την απαλλαγή της από τα επιβληθέντα πρόστιμα, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. των χρήσεων 2003 και 2004 έχουν ήδη περαιωθεί οριστικά με το υπ' αριθμ./1/5-11-2008 ειδικόν σημείωμα του ν. 3697/2008 και έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις. Συνεπώς έχει επέλθει παραγραφή της υπόθεσης και τα βιβλία και στοιχεία των ως άνω διαχειριστικών περιόδων έχουν καταστραφεί.
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είχε όλη την ευχέρεια να ενεργήσει φορολογικό έλεγχο **μόνον** στην έδρα της επιχείρησης.

Επειδή η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» μετετράπη σε Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία «.....», δυνάμει της υπ' αριθμ./2016 συμβολαιογραφικής πράξεως της συμβολαιογράφου Αθηνών, που δημοσιεύθηκε νόμιμα στο Γ.Ε.Μ.Η. και έλαβε αριθμό, με αποτέλεσμα η Ανώνυμος Εταιρεία να καταστεί έκτοτε διάδοχος στις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα της Ε.Π.Ε..

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή στο άρθρο 9§5 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) 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 με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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 ΕΕ 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 στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4337/2015 περί παράτασης προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και

αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν. 3697/2008 , του άρθρου 9§5 του ν.3259/2004 και του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1130/02.10.2008 προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 102/2001 και 100/2006 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. 1426/2000, 1425/2000, 14/94,279/92, κ.α.), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέχονται στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα), όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην, όμως, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε περαίωση των οικονομικών ετών 2004 και 2005 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ./05.11.2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008.

Επειδή, στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ περιήλθε το υπ. αριθμ. πρωτ./28.04.2014 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε., το οποίο αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, και ως εκ τούτου ορθώς διενεργήθηκε επανελέγχος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, βάσει των αποτελεσμάτων του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, το ως άνω Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ- νέο συμπληρωματικό στοιχείο, περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ στις 05/05/2014 (αρ. πρωτ.), ήτοι περιήλθε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. στο τελευταίο έτος της παραγραφής για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων ή εισφορών, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2003, ο χρόνος αυτής (της παραγραφής) παρατείνεται για ένα (1) ακόμα ημερολογιακό έτος.

Επειδή για τη διενέργεια του ως άνω επανελέγχου εκδόθηκε, εντός της προθεσμίας, η υπ' αριθμ./11.05.2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η υπό κρίση περίπτωση καταλαμβάνεται από την ενιαία παράταση του άρθρου 22 του ν.4337/2015.

Επειδή συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του χρόνου που το Δημόσιο είχε το δικαίωμα προς τούτο σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§1 του ν. 4174/2013:

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§2 περ. α του ν. 4174/2013:

«2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, αποδεκτός βάσει των ως άνω διατάξεων η Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ διενήργησε έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τόσο τα δηλωθέντα από την προσφεύγουσα επιχείρηση στοιχεία, όσο και τις λοιπές πληροφορίες που είχαν περιέλθει σε αυτήν για την υπό κρίση υπόθεση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ως διαδόχου της μετατραπείας σε Α.Ε. επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

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

1.Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003- 31/12/2003:

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015: $74.326,33 * 40\% = 29.730,53 \text{ €}$

2.Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004- 31/12/2004:

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015: $206.652,54 * 40\% = 82.661,02 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.