



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10.03.2017

Αριθμός απόφασης: 1938

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, με έδρα το, κατά των υπ' αριθμ.: α)/2016 (...../2016) οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών οικονομικού έτους 2005, β)/2016 (...../2016) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2004, γ)/2016 (...../2016) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και δ)/2016 (...../2016) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α)/2016 (...../2016) οριστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών οικονομικού έτους 2005, β)/2016 (...../2016) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, γ)/2016 (...../2016) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και δ)/2016 (...../2016) οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση εν όλω ή εν μέρει, άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και τις από 07/10/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

7. Την από 08/03/2017 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθμ. :

α)/2016 (...../2016) οριστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών οικονομικού έτους 2005, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος εισοδήματος ποσού 5.690,04 €, πλέον 6.828,04 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 12.518,08 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 περ. γ΄ του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ΄ του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 του Ν 2238/94.

β)/2016 (...../2016) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ΦΠΑ ποσού 1.901,24 €, πλέον 2.281,49 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 4.182,73 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

γ)/2016 (...../2016) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας

πρόστιμο συνολικού ποσού 10.801,14 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στην χρήση 2004 ως λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 3.600,38 ευρώ.

δ)/2016 (...../2016) οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.000,42€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. δ' του Ν 4337/15, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§ 1, 11 §1 α' 12§1 α', 19 § 9 του ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ

Η παράβαση αφορά σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.002,10 ευρώ.

Συγκεκριμένα στις από 07/10/2016 εκθέσεις ελέγχου: α) ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), β) φορολογίας εισοδήματος βάσει συμπληρωματικών στοιχείων άρθρου 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994, γ) ΦΠΑ Ν 2859/2000 και δ) ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν 2523/1997), του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέρεται ότι στην Υπηρεσία τους διαβιβάστηκε το με αριθμ. πρωτ./15.01.2014 έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής με επισυναπτόμενη σε αυτό την από 19/07/2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Αττικής και, που αφορά την εκδότηρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ

Μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων των εικονικών στο φορολογικών στοιχείων είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία, που από τον διενεργηθέντα έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων - στοιχείων της, βάσει της υπ' αριθμ./18-04-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διαπιστώθηκε η παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συγκεκριμένα των Δ.Α. – Τ.Π. με αριθμό: α)/13-12-2004 καθαρής αξίας 3.000,00€, πλέον ΦΠΑ 540,00€, β)/16-12-2004 καθαρής αξίας 4.300,00€, πλέον ΦΠΑ 774,00€, γ)/21-12-2004 καθαρής αξίας 10.431,00€, πλέον ΦΠΑ 1.877,58€ και δ)/27-12-2004 καθαρής αξίας 2.271,10€, πλέον 408,80€ εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ

Ο διενεργηθείς έλεγχος κατέληξε στα ως άνω ανά φορολογία πορίσματα, τα οποία αναγράφονται στις από 07/10/2016 εκθέσεις ελέγχου: α) ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), β) φορολογίας εισοδήματος βάσει συμπληρωματικών στοιχείων άρθρου 68 παρ. 2 Ν. 2238/1997, γ) ΦΠΑ Ν 2859/2000 και δ) ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν 2523/1997), του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση εν όλω ή εν μέρει, άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος, φόρο προστιθέμενης αξίας και λοιπά πρόστιμα ΦΠΑ και ΚΒΣ για την χρήση 2004.

- Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 18/04/2016. Τα συμπληρωματικά στοιχεία είχαν περιέλθει σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών όπως συνομολογείται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου από τις αρχές του 2014 (υπ΄ αριθμ./15-01-2014 έγγραφο του ΣΔΟΕ) και όχι κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας παραγραφής, ήτοι τη διαχειριστική χρήση 2015. Σε καμία περίπτωση δεν είναι δυνατή η παράταση της δεκαετούς προθεσμίας (άρθρο 22 του Ν 4337/2015), εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία είχαν περιέλθει σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών προ του τελευταίου έτους παραγραφής.

- Όπως έχει αποδεχθεί ο έλεγχος τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ και με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1142/2016 του Υπουργείου Οικονομικών, αφενός δεν θεωρείται εικονικό για το λήπτη φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο και αφετέρου για την έννοια της φοροδιαφυγής ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κώδικα, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τον ΚΦΔ, η λήψη εικονικού τιμολογίου ως προς το πρόσωπο του εκδότη που αφορά πραγματική συναλλαγή, όπως συνομολογεί και ο έλεγχος, δεν συνιστά φοροδιαφυγή και δεν μπορεί να επεκτείνει την παραγραφή.

2) Ανυπαρξία παράβασης στη προκειμένη περίπτωση και η για το λόγο αυτό η νόμω και ουσία αβάσιμη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής διοίκησης.

3) Νόμω και ουσία αβάσιμη κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου.

- Δεν επιδόθηκε η υπ΄ αριθμ./18.4.2016 εντολή ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία παρά μόνο κατόπιν εγγράφου αιτήματός της.

- Δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία του Κώδικα φορολογικής διαδικασίας (άρθρα 23-25 του Ν 4174/2013) και δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων

- Δεν ενημερώθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία για τον εις βάρος της έλεγχο και μάλιστα για περαιωθείσα χρήση που δύναται να ελεγχθεί μόνο βάσει συμπληρωματικών στοιχείων (άρθρο 68 παρ. 2 του ν 2238/1994).

- Δεν εκδόθηκε η εντολή ελέγχου νόμιμα δεδομένου ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί.

- Στην εντολή ελέγχου αναφέρεται στο είδος ελέγχου μερικός επιτόπιος ενώ πρόκειται για επανέλεγχο βάσει συμπληρωματικών στοιχείων.

4) Η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε ως όφειλε την έναρξη φορολογικού ελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία, βάσει των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994.

5) Στέρηση της προσφεύγουσας από τη δυνατότητά της για ορθή άσκηση του συνταγματικού δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Η ελεγκτική αρχή στήριξε την έκθεσή της και κατά συνέπεια τις προσβαλλόμενες πράξεις και σε στοιχεία που δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα στο πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ το οποίο δόθηκε στην προσφεύγουσα μετά την έκδοση των οριστικών πράξεων καταλογισμού του ελέγχου.

6) Ο φορολογικός έλεγχος προέβη σε γενικόλογες κρίσεις περί ανυπαρξίας του εκδότη, χωρίς την απαιτούμενη τεκμηρίωση περί της εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Δεδομένου ότι η εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο και είχε δηλώσει φορολογικά τις εν λόγω συναλλαγές κατά την κρινόμενη χρήση και προσφεύγουσα καλόπιστα είχε λάβει τα επίδικα φορολογικά στοιχεία για τις διαφημιστικές δαπάνες που η εν λόγω εταιρεία της παρείχε, δεν δύναται να τεθεί ζήτημα εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για τον καλόπιστο λήπτη των επίδικων φορολογικών στοιχείων.

7) Δεδομένου ότι ο ίδιος ο φορολογικός έλεγχος ολοκληρώθηκε χωρίς να υφίσταται: α) αντικειμενική αδυναμία ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων και β) αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων, η ανεπάρκεια των βιβλίων που επικαλείται ο έλεγχος αφενός δεν στοιχειοθετείται σύμφωνα με τη κείμενη νομοθεσία (σχετικό άρθρο 30 παρ. 3 ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) και αφετέρου αναιρείται από τον ίδιο τον έλεγχο αφού κατάληξε να λάβει υπόψη του τα λογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας.

8) Θα πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας οι εν λόγω δαπάνες διότι έχει γίνει δεκτό από τη φορολογική αρχή ότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί νομίμως στα βιβλία της προσφεύγουσας και φέρουν όλα τα στοιχεία του νομότυπου τιμολογίου, ως προβλέπουν οι διατάξεις και η νομολογία (ΠΟΛ. 1071/2015, 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

9) Για τις υπό κρίση συναλλαγές η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να εκπέσει το φόρο εισροών αφού πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις που θέτει η νομοθεσία και η νομολογία (ΠΟΛ. 1097/2016, 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

10) Σε καμία περίπτωση δεν δύνανται να εφαρμοστούν τα πρόστιμα ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997) και του ΚΒΣ (άρθρο 7 § 3 δ' του Ν 4337/2015), καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές, γεγονός που έχει αποδεχθεί ο έλεγχος και επιπροσθέτως η προσφεύγουσα εταιρεία λήπτρια των επίδικων στοιχείων, είναι καλόπιστη.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του νόμου 4174/2013, περί Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, η παράγραφος 1 του άρθρου 84 του νόμου 2238/94 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζει ότι: «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 την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του νόμου 2238/1994, 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 σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68.

Επειδή, η περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, ο οποίος ίσχυσε έως την 31/12/2013, ορίζει ότι το φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν 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.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (νόμος 2859/00) ορίζεται ότι 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.

Επειδή, με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται ότι πράξη προσδιορισμού του φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι: «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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, η παράγραφος 5 του άρθρου 9 του νόμου 2523/1997 ορίζει ότι 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, με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του νόμου 3697/08, τροποποιήθηκαν, αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν διατάξεις του Κεφαλαίου Α` "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων" του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ 149 Α`), όπως ίσχυαν.

Επειδή, η παράγραφος 5 του άρθρου 9 του νόμου 3259/2004 ορίζει ότι η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, 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 και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζει ότι εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του νόμου 4174/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «...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 έκδοσή 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, η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καταργήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 περ. α' του ν. 4337/2015, της οποίας η ισχύς αρχίζει την **01.02.2016**, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 7 του ίδιου ως άνω νόμου.

Επειδή, όπως συνάγεται εκ των ανωτέρω, μετά την ισχύ του Ν. 4174/2013 η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων. Σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, στις οποίες γινόταν λόγος για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων, το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 αναφέρεται στην **έκδοση** πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή, το ένατο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015 και ισχύει από την 17/10/2015, ορίζει ότι δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Επειδή, η παράγραφος 6 της ΠΟΛ.1142/2016 αναφέρει ότι ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει μεταξύ άλλων το οικονομικό έτος 2005, αποδεχόμενη την 13/01/2009, το με αριθμό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του νόμου 3697/2008.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Π.Δ. Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ με το αριθμ. πρωτοκόλλου/15-1-2014 Πληροφοριακό Δελτίο την από 19/07/2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας με την οποία διαπιστωνόταν ότι η (ΑΦΜ:.....) ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων είχε συναλλαγές στη χρήση 2004 με την προσφεύγουσα. Η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ για τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την εξέδωσε την αριθμ./18-4-2016 εντολή ελέγχου διαπιστώνοντας ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την ως άνω εταιρεία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές γεγονός που σημαίνει ότι οι συγκεκριμένες παραβάσεις δεν εμπίπτουν σε αυτές της φοροδιαφυγής, όπως ορίζονται στην πέμπτη παράγραφο του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Επομένως, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις που παρατέθηκαν ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων παραγράφηκε την 31/12/2015.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1) ΚΒΣ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01- 31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 περ. δ' του Ν 4337/15, ποσού: **0,00 €**

2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2005
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

3) ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01- 31/12/2004
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

4) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2004 – 31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν 2523/1997 ποσού: **0,00 €**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές αντίγραφο η υπάλληλος
του τμήματος Διοικητικής υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.