



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-02-2017

Αριθμός απόφασης:540

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail

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

Url

:www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ.1 του Ν 4389/2016 (ΦΕΚ Α'94)

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

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

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των

αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του με ΑΦΜ:..... κατά:

Α) Των υπ' αρ./.....2016 και/.....2016 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92), για τη διαχειριστική περίοδο 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα

του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 14.800,00€ για την χρήση 2005 και 10.180,00€ για την χρήση 2006.

Β) Των υπ' αρ. .../.....2016 και .../.....2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2006 και 2007 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 28.130,34€ για το οικονομικό έτος 2006 και 13.987,20 για το οικονομικό έτος 2007.

Γ) Των υπ' αρ. .../.....2016 και .../.....2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες καταλογίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 15.466,00€ για την χρήση 2005 και 10.638,10€ για την χρήση 2006.

Δ) Των υπ' αρ. .../.....2016 και .../.....2016 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικών περιόδων 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 21.090,00€ για την χρήση 2005 και 14.506,50€ για την χρήση 2006.

Ε) Των υπ' αρ. .../.....2016 και .../.....2016 πράξεων επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικών περιόδων 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες επιβλήθηκε η ειδική κύρωση ύψους 7.030,00€ για την χρήση 2005 και 4.835,50€ για την χρήση 2006.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης/...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με ΑΦΜ:..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του με ΑΦΜ:..... συνολικό ποσό 140.663,64€, ως ακολούθως:

1) Με τις υπ' αρ./.....2016 και .../.....2016 οριστικές πράξεις επιβολής

προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92), για τη διαχειριστική περίοδο 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 14.800,00€ για την χρήση 2005 και 10.180,00€ για την χρήση 2006.

2) Με τις υπ' αρ./.....2016 και/.....2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2006 και 2007 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 28.130,34€ για το οικονομικό έτος 2006 και 13.987,20 για το οικονομικό έτος 2007.

3) Με τις υπ' αρ./.....2016 και/.....2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 15.466,00€ για την χρήση 2005 και 10.638,10€ για την χρήση 2006.

4) Με τις υπ' αρ./.....2016 και/.....2016 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικών περιόδων 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 21.090,00€ για την χρήση 2005 και 14.506,50€ για την χρήση 2006.

5) Με τις υπ' αρ./.....2016 και/.....2016 πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικών περιόδων 01/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε η ειδική κύρωση ύψους 7.030,00€ για την χρήση 2005 και 4.835,50€ για την χρήση 2006.

Με την/.....2016 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/1-31/12/2005 & 01/1-31/12/2006 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. του Ν.2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α. του Ν.4174/13, του Ν.2523/97 και Ν.4337/15, από την Δ.Ο.Υ., στον προσφεύγοντα. Αφορμή του ως άνω ελέγχου αποτέλεσαν τα στοιχεία που προέκυψαν με την από2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. που αφορά την επιχείρηση του με ΑΦΜ:....., με την έκθεση αυτή καταλογίστηκαν παραβάσεις στον ελεγχόμενο για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και η επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Με τις από2016 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ., προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97 και του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκαν στην επιχείρηση οι ακόλουθες παραβάσεις: **α)** για ζήτηση -λήψη και χρήση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 37.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 7.030,00 ευρώ και συνολικής αξίας 44.030,00 ευρώ στη διαχειριστική περίοδο 01/1/2005 - 31/12/2005 από την επιχείρηση με ΑΦΜ: και **β)** για ζήτηση -λήψη και χρήση επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για το

σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 25.450,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.835,50 ευρώ και συνολικής αξίας 30.285,00 ευρώ στη διαχειριστική περίοδο 01/1/2006 - 31/12/2006 από την επιχείρηση με ΑΦΜ:

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις Κ.Β.Σ. δεν είναι μεγάλης έκτασης και δεν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης και το γεγονός ότι η αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης των εικονικών αυτών φορολογικών στοιχείων είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των δηλωθέντων καθαρών κερδών για τις κρινόμενες χρήσεις λόγω της εμφάνισης διογκωμένων δαπανών και όχι την απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος έκρινε για τις ελεγχόμενες χρήσεις τα βιβλία ως **επαρκή**.

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

1. Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής. Ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι η εταιρία ήταν καλόπιστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές, καθώς και ότι κατέβαλε στον φερόμενο εκδότη ολόκληρο το αντίτιμο πλέον τον Φ.Π.Α. και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλομένων Πράξεων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος

νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1210/2013 ορίζεται ότι: «....ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο».

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του εκδότη εξήντα τρείς (63) από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις-πελάτες του υπέβαλαν ειδική δήλωση άρθρου 12 παρ. 6 ν.3888/10 με την οποία δήλωσαν την λήψη (206) διακοσίων έξι εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας (1.727.131,64€) ενός εκατομμυρίου επτακοσίων είκοσι επτά χιλιάδων εκατόν τριάντα ένα ευρώ και εξήντα τέσσερα λεπτά.

Επειδή, η εξόφληση των περισσότερων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την επιχείρηση, ακόμα και αυτών μεγάλης αξίας, γίνονταν α) τις περισσότερες συναλλαγές με μετρητά, β) με κατάθεση επιταγών σε χρόνο προγενέστερο, γ) με την εξόφληση σε διαφορετικές ημερομηνίες της αξίας και του ΦΠΑ, δ) πληρωμή από τον λήπτη με μετρητά και κατάθεση στην Τράπεζα από τον εκδότη των στοιχείων για να προσδώσει νομιμοφάνεια, ε) τμηματική εξόφληση χωρίς το σχετικό τιμολόγιο να έχει εκδοθεί επί πιστώσει, στ)

δεν γνώριζαν την διαδικασία συναλλαγής με τον φορολογούμενο και τον τρόπο εξόφλησης.

Επειδή, τα δεδομένα των υποβληθέντων δηλώσεων από την επιχείρηση δεν συμφωνούν με τις πωλήσεις και αγορές όπως προκύπτουν από τις διασταυρώσεις μέσω της Γ.Γ.Π.Σ και ο δεν ανευρέθηκε στην δηλωθείσα διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας και κατοικίας που είναι η ίδια ούτε από την Δ.Ο.Υ. ούτε και από το Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε σε κάποια άλλη διεύθυνση από αυτές που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου.

Επειδή, οι ποσότητες του διαφημιστικού υλικού και συγκεκριμένα τα διαφημιστικά φυλλάδια, κάρτες, προσπέκτους, ημερολόγια, φάκελοι, cd, dvd, κλπ που φέρεται ότι διακινήθηκαν με φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την επιχείρηση ήταν ιδιαίτερα μεγάλες και δεν δικαιολογούνται με δεδομένη την απουσία πρώτων υλών, αναλωσίμων, δαπανών, τεχνολογικού εξοπλισμού και η πλειοψηφία των εκδοθέντων στοιχείων φέρουν ημερομηνία έκδοσης των τελευταίων τριών μηνών κάθε έτους. Επιπλέον, τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν αναγράφουν στοιχεία μεταφορικού μέσου που διακινήθηκαν τα εμπορεύματα και δεν αποδεικνύεται η διακίνηση αυτών.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να

γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1&2 και 49 παρ. 3 ορίζεται ότι «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»..... «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 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.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που ρητά ορίζεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 28 του Ν.3697/08, ορίζεται ότι: «5. 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.2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ./.....2016 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε με αφορμή την από2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. που αφορούσε τον εκδότη των εικονικών τιμολογίων με ΑΦΜ:....., οι διαπιστώσεις της οποίας αποτελούν **νέα στοιχεία**, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ.2 του Ν.2238/94, 49 παρ.3 του Ν.2859/00 και 25 παρ. 5 του Ν.4174/13 καθότι η προσφεύγουσα κατέστησε οριστικές τις υπό κρίση χρήσεις (2005 & 2006), αποδεχόμενη σημείωμα του Ν.3697/08.

Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης και ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

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

ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ		Φ.Π.Α.		Κ.Β.Σ.	ΑΡΘΡΟ 6 ΤΟΥ Ν.2523/97	ΑΡΘΡΟ 8 ΠΑΡ.12 ΤΟΥ Ν.1882/90
	ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ			
2005	12786,52	15343,82	7030,00	8436,00	14800,00	21090,00	7030,00
2006	6357,82	7629,38	4835,50	5802,60	10180,00	14506,50	4835,50
ΣΥΝΟΛΟ	140.663,64						

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.