



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 28.11.2016

Αριθμός απόφασης: 1441

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

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. 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. 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».
 - ε. 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».
 - στ. 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 Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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.».

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

ι. 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της « –» , ΑΦΜ κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 2003 και 2004 αντίστοιχα και των υπ' αριθ.και οριστικών πράξεων επιβολής ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 2003 και 2004 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. ... και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 2003 και 2004 αντίστοιχα και τις υπ' αριθ. .. και οριστικές πράξεις επιβολής ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 2003 και 2004 αντίστοιχα αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος

ποσού 5.820,30 € , πλέον 6.984,36 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 12.804,66 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 20.385,00 € , πλέον 24.462,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 44.847,00 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 17.460,90 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 61.155,00 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης τριών (3) και δεκαεννέα (19) πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους τις χρήσεις 2003 και 2004 αντίστοιχα, εκδόσεως «». Βάσει των ως άνω παραβάσεων ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004 ως ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών της εταιρείας, είναι μη σύννομη, διότι η φορολογική αρχή, παρά την δεδομένη εκ των ανωτέρω υποχρέωση πλήρους αιτιολόγησης, στηρίχθηκε σε στοιχεία και διαπιστώσεις, οι οποίες ουδόλως αποδεικνύουν την αποδιδόμενη εικονικότητα, την οποία συνήγαγε μόνο έμμεσα, ενώ οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν καθ' όλα νόμιμες και υπαρκτές και έλαβαν χώρα με την εκδότηρια των επίμαχων τιμολογίων επιχείρηση. Συνεπώς, η φέρουσα το βάρος φορολογική αρχή πλημμελώς τεκμηριώνει την αποδιδόμενη παράβαση και σε κάθε περίπτωση, οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, με συνέπεια να μην είναι επιτρεπτό να χαρακτηριστούν εικονικές ως προς την συναλλαγή.
- 2) Μη σύννομη η επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. – εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.
- 3) Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
 - Σε κάθε περίπτωση δέον να ληφθεί υπόψη ότι η υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου συνιστά νέα εντολή καθώς εκδόθηκε για την διενέργεια ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ενώ η υπ' αριθ./2009 εντολή ελέγχου είχε εκδοθεί για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων Κ.Β.Σ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 117/2013 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β') ορίζεται ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των περί δεδικασμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α' 97, πρβλ. και τις αντιστοίχου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχείρησης κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχείρησης. **Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση.** Ειδικότερα, αν το δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση του προστίμου έχει δεχθεί τελεσιδικώς την ύπαρξη παράβασης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της. Εάν, αντιθέτως, το πρώτο από τα ανωτέρω δικαστήρια έχει κρίνει τελεσιδικώς ότι δεν έχει τελεσθεί παράβαση του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να τεθεί θέμα προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό εξαιτίας της παράβασης αυτής. Δεν κωλύεται, αντιθέτως, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται της υποθέσεως της φορολογίας εισοδήματος, να εξετάσει παρεμπιπτόντως την ύπαρξη παραβάσεων του Κ.Β.Σ., εάν το δικαστήριο, που εκδίκασε την υπόθεση του αντίστοιχου προστίμου, δεν εξέφερε ίδια κρίση περί της υπάρξεως ή της ανυπαρξίας των παραβάσεων για τις οποίες αυτό επεβλήθη, αλλά περιορίστηκε στην ακύρωση της οικείας καταλογιστικής πράξεως για τυπικούς λόγους (ΣτΕ 2933/2002 7μ., 2985/2011, 1645/2005, 3941/2004, 2942/2002). Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 δεν επιχειρείται η μεταβολή των προϋποθέσεων χαρακτηρισμού φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, αλλ' αντιθέτως γίνεται παραπομπή στη συνήθη έννοια της εικονικότητας, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., το δικαστήριο, που εκδικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας, κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ., εξαιτίας της οποίας ο επιτηδευματίας προέβη σε ισάριθμες καταχωρίσεις ανύπαρκτων εξόδων στα βιβλία του και, κατ' επέκταση, σε αντίστοιχη μείωση των εσόδων του και σε ανάλογη έκπτωση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εκροών της επιχειρήσεώς του. Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία

της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση. Ειδικότερα, εφόσον, με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, κριθεί, επ' ευκαιρία προσβολής πράξεως επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., η τέλεση ή η ανυπαρξία των αποδιδόμενων παραβάσεων, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται υποθέσεως προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, δεσμεύεται, κατά τούτο, από την εν λόγω δικαστική απόφαση και δεν δύναται να εκφέρει ίδια κρίση επί του ζητήματος αυτού, περιοριζόμενο, κατ' ουσίαν, στην εξέταση των λόγων που αφορούν αποκλειστικώς και μόνον την έκδοση της πράξεως της φορολογικής αρχής συμφώνως προς τις διατάξεις της νομοθεσίας για το φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή, υφίστανται δικαστικές αποφάσεις του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης απορριπτικές των προσφυγών της προσφεύγουσας κατά των πράξεων Κ.Β.Σ. , με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα για τη λήψη πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και ειδικότερα:

α) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της προσφεύγουσας επί της υπ' αριθ./.....2010 απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας 64.670,00 € λόγω λήψης τριών (3) εικονικών και πλαστών τιμολογίων-δελτίων αποστολής, εκδόσεως της «.....», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2003, συνολικής καθαρής αξίας 32.335,00 € , πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 5.280,30 € ,

β) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της προσφεύγουσας επί της υπ' αριθ./.....2010 απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας 226.500,00 € λόγω λήψης δεκαεννέα (19) εικονικών και πλαστών τιμολογίων-δελτίων αποστολής, εκδόσεως της «.....», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 113.250,00 € , πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 20.385,00 €.

Κατά των παραπάνω αποφάσεων έως σήμερα δεν φέρεται να έχει ασκηθεί έφεση.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω η εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων έχει κριθεί με τις υπ' αριθ. και αποφάσεις του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και βάσει της υπ' αριθ./2013 απόφασης του ΣτΕ το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύννομης κρίσης περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου**, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε** αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 48 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/2013), ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα δε ζήτησε να εκδοθούν οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, στα χρονικά πλαίσια που ορίζονται στο άρθρο 72 παρ. 48 του ν. 4174/2013, οι αποφάσεις ορθώς εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύννομης επιβολής προστίμου λόγω μη εφαρμογής του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται 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, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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: ... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 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 με οποιοδήποτε 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 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο**, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται** οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία από τη Δ.Ο.Υ. (αριθμός πρωτ .../.....2008 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ.), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτρια τριών (3) και δεκαεννέα (19) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως «», για τη διαχειριστική περίοδο 2003 και 2004 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/2014) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε το 2009, όπως αναφέρεται στην έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. με αποτέλεσμα η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου που έληγε το πρώτον στις 31.12.2014, να παραταθεί συμφώνως προς τις διατάξεις του αρ. 87 του Ν. 4316/2014 και του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 έως τις 31.12.2016. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι νόμω αβάσιμος, εφόσον συντρέχουν όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις περί παράτασης της παραγραφής, ήτοι μέχρι την 31.12.2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των επίμαχων κρίσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της « –», ΑΦΜ: ..

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2003

Διαφορά φόρου	5.820,30€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.984,36€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.804,66€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004

Διαφορά φόρου	20.385,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	24.462,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.847,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2003

Πρόστιμο	17.460,90€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2004

Πρόστιμο	61.155,00€
----------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).