



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 05/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2959

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

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), 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».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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.
4. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην, οδός, κατά: α) της υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001, β) της υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και γ) της από2006 έκθεσης ελέγχου προστίμων εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Τις: α) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001, β) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και γ) την από2006 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 900,00 €.

Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 900,00 €.

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν, διότι η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλε οριστική δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, για τις ανωτέρω χρήσεις, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994.

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

- Η εταιρεία δεν απασχολούσε προσωπικό κατά τα έτη 2000, 2001 και 2002. Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 59 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 19 του άρθρου 1 του ν. 2954/2001 δεν είχε την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ακόμα και μηδενικής.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις2016 και κοινοποιήθηκαν στις2016 δηλαδή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν.

Περαιτέρω, με τους με αρ. πρωτ.2016 πρόσθετους λόγους που υπέβαλλε η προσφεύγουσα προβάλλει και τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Η ελεγκτική αρχή αρχικώς εξέδωσε στις2013, την με αριθ.εντολή φορολογικού ελέγχου που αφορούσε μόνο την φορολογική περίοδο 1/7/2000-30/6/2001. Κατόπιν, στις2015 εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου με την αιτιολογία ότι αφορά τη συνέχεια της με αριθ.2013 εντολής ελέγχου, αλλά όπως προκύπτει από το σώμα της εντολής αυτή αφορά τον έλεγχο όχι μόνο της φορολογικής περιόδου 1/7/2000-30/6/2001, αλλά επί πλέον και τον έλεγχο των φορολογικών περιόδων 1/7/2001-30/6/2002, 1/7/2002-30/6/2003, 1/7/2003-30/6/2004, 1/7/2004-30/6/2005, 1/7/2005-30/6/2006 και 1/7/2006-30/6/2007. Πλην όμως, κατά τον χρόνο έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου (.....2015) είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, που αφορούν τις φορολογικές περιόδους 1/7/2001-30/6/2002, 1/7/2002-30/6/2003, 1/7/2003-30/6/2004, 1/7/2004-30/6/2005, 1/7/2005-30/6/2006 και 1/7/2006-30/6/2007, καθόσον για τις εν λόγω φορολογικές περιόδους δεν είχε εκδοθεί, μέχρι 31-12-2013, εντολή φορολογικού ελέγχου, όπως ρητά προϋποθέτουν οι διατάξεις των άρθρων 37 του Ν. 4410/2013 και 22 του Ν. 4203/2013, δεδομένου ότι η εκδοθείσα το έτος 2013 με αριθ. εντολή ελέγχου αφορούσε μόνο τον έλεγχο της χρήσης 1/7/2000-30/6/2001.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994: "*Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή.....*"

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 59 του ν. 2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 18 του άρθρου 1 του ν. 2954/2001 (εφαρμογή για οριστικές δηλώσεις οικονομικού έτους 2001 και μετά,

οι οποίες περιλαμβάνουν αποδοχές και συντάξεις που καταβλήθηκαν μέσα στο 2000 και μετά) : «Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997: «Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.....»

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από2016 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα απασχόλησε προσωπικό κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2000-30/06/2001 και 01/07/2001-30/06/2002. Ειδικότερα, από την κατάσταση αποτελεσμάτων στην οποία προέβη η φορολογική αρχή (σελίδες 11-13 οικείας έκθεσης εισοδήματος) προκύπτει ότι κατά την διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2001 δήλωσε ως αμοιβές και έξοδα προσωπικού το ποσό των 49.202,46 € ενώ για την περίοδο 01/07/2001-30/06/2002 το ποσό των 39.562,00 € αντίστοιχα.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αριθ.2001 για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2001 που υπέβαλλε, στο συνημμένο έντυπο Ε3 στον κωδικό 439 έχει καταχωρήσει αμοιβές και έξοδα προσωπικού 16.765.738 δρχ. Στην υπ' αριθ.2003 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 στον αντίστοιχο κωδικό έχει καταχωρήσει 39.562,44 ευρώ και πέραν αυτού προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή βεβαιώσεις αγοράς ενσήμων για τα έτη 2000 και 2001. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι απασχολούσε προσωπικό κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους και ως εκ τούτου όφειλε να υποβάλλει Οριστικές Δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

Συνεπώς, ορθώς κατ' αρχάς επιβλήθηκαν τα υπό εξέταση πρόστιμα και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997: «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 όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

*"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.***

.....

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 ενάσκηση 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. 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 στην υπό εξέταση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ως όφειλε για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2001 την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. ως την τελευταία εργάσιμη μέρα του μηνός Μαρτίου 2002. Αντίστοιχα, ομοίως δεν υπέβαλλε, αν και είχε την υποχρέωση την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2001-30/06/2002 ως την τελευταία εργάσιμη μέρα του μηνός Μαρτίου 2003. Συνεπώς, βάσει της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση των επίμαχων προστίμων για τις ανωτέρω χρήσεις παραγράφεται, με βάση τις διατάξεις παραγραφής ως προς την κύρια φορολογία εισοδήματος ως ακολούθως:

α) Η διαχειριστική περίοδος 01/07/2000-30/06/2001 αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2007. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από2006 έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και εν προκειμένω προστίμων δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «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."

Συνεπώς, εφόσον για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2001, έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί η Α.Ε.Π.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου (και κατ' επέκταση προστίμων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997) παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2009.

Εν συνεχεία, με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.» και με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.....».

Επειδή ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα και τις κυρώσεις εν γένει. Δεδομένου του γεγονότος, ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα (ΣτΕ 1623/2016), όπως εν προκειμένω αυτό του άρθρου 4 ν. 2523/1997. Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραγραφεί.

β) Η διαχειριστική περίοδος 01/07/2001-30/06/2002 αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2008. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την εν λόγω χρήση τα

συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από2006 έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και εν προκειμένω προστίμων δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «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."

Συνεπώς, επειδή για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2001-30/06/2002, έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι Α.Ε.Π.2007 και2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου (και κατ' επέκταση προστίμων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997) παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2010.

Στη συνέχεια με την παρ. 7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011....»*

Επειδή ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα και τις κυρώσεις εν γένει. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα (ΣτΕ 1623/2016), όπως εν προκειμένω αυτό του άρθρου 4 του ν. 2523/1997. Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή η από2016 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί την έγγραφη αιτιολόγηση και το νόμιμο έρεισμα για την ακόλουθη έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου. Κατά συνέπεια, δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθεί.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας "....." με ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθ.2016 και2016 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2000-30/06/2001

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997: 00,00 €

2. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2001-30/06/2002

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997: 00,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).