



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 05/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2957

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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην, οδός, κατά των υπ' αριθ.: α)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) 2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ) 2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2003-30/06/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ε)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004-30/06/2005, στ)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2005-30/06/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ζ)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η) της από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις υπ' αριθ.: α)-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β)2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ)2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ)2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2003-30/06/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ε)2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004-30/06/2005, στ)2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2005-30/06/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ζ)2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η) την από2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ 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 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.053,33 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.053,33 €.
- Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.639,99 €.
- Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2003-30/06/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 15.699,74 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004-30/06/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 879,99 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2005-30/06/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 879,99 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 879,99 €.

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν έπειτα από έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ.και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η προσφεύγουσα: α) δεν τήρησε πρόσθετο βιβλίο Ημερολόγιο Διαφημίσεων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2000-30/06/2001, 01/07/2001-30/06/2002, 01/07/2002-30/06/2003, 01/07/2003-30/06/2004, 01/07/2004-30/06/2005, 01/07/2005-30/06/2006 και 01/07/2006-30/06/2007, β) δεν υπέβαλε στοιχεία του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2000-30/06/2001, 01/07/2001-30/06/2002, 01/07/2002-30/06/2003, 01/07/2003-30/06/2004, γ) παρέλειψε να καταχωρήσει αντισυμβαλλόμενους σε στοιχεία του άρθρου 20 του

Π.Δ. 186/1992 τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2004-30/06/2005, 01/07/2005-30/06/2006 και 01/07/2006-30/06/2007, δ) καταχώρησε διπλά ένα Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών και δεν τήρησε ενιαία αρίθμηση κατά την έκδοση δελτίου αποστολής την διαχειριστική περίοδο 01/07/2002-30/06/2003 και ε) δεν καταχώρησε στα βιβλία της την αγορά ενός ακινήτου και δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα στοιχείο εσόδων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2003-30/06/2004.

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

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν καθόσον εκδόθηκαν στις2016 και κοινοποιήθηκαν στις 2016 ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Συντάγματος σε συνδυασμό προς το άρθρο 6 του ν.2690/1999 διότι δεν έγινε δεκτό αίτημα παράτασης προς υποβολή απόψεων επί του Σημειώματος διαπιστώσεων.
- Η πώληση του ακινήτου δεν έπρεπε να θεωρηθεί ως αποκρυβέν έσοδο του οικονομικού έτους 2004 καθόσον δηλώθηκε σε επόμενο έτος (2011) και περαιτέρω η καταβολή του τιμήματος σε μετρητά δεν συνεπάγεται ότι αυτό προέρχεται από αποκρυβέντα έσοδα.
- Τεκμήριο αθωότητας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτέες στο βαθμό που στηρίχθηκαν για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, στις από2007 σχετικές ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- Κατά το μέρος που η ανακρίβεια στηρίχθηκε στην μη τήρηση και τη μη προσκόμιση βιβλίων η κρίση είναι εσφαλμένη καθόσον αυτά βρίσκονταν και βρίσκονται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης. Λανθασμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων από την φορολογική αρχή.

Περαιτέρω, με τους με αρ. πρωτ.2016 συμπληρωματικούς 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 01/07/2000-30/06/2001. Κατόπιν, στις 2015 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 01/07/2000-30/06/2001, αλλά επιπλέον και τον έλεγχο των φορολογικών περιόδων 01/07/2001-30/06/2002, 01/07/2002-30/06/2003, 01/07/2003-30/06/2004, 01/07/2004-30/06/2005, 01/07/2005-30/06/2006 και 01/07/2006-30/06/2007. 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. 4141/2013 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. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «*Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την2015 το με αρ. πρωτ.2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα, υποβάλλοντας στην Δ.Ο.Υ.το με αριθ. πρωτ.2015 υπόμνημα, με το οποίο κατ' αρχήν δεν αποδέχεται το Σημείωμα Διαπιστώσεων, ενημερώνει ότι για τις παραβάσεις που καταλογίστηκαν έχει προσφύγει στα Ανώτατα Δικαστήρια και αναμένεται οριστική απόφασή τους και τέλος ότι ζητά παράταση για την υποβολή ολοκληρωμένης απάντησης. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, περαιτέρω με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του

διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει ένας τέτοιος ισχυρισμός να προβάλλεται λυσιτελώς δηλαδή να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της φορολογικής αρχής θα ασκούσαν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων και ενδεχομένως θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Ωστόσο, στην κρινόμενη υπόθεση, ουδέποτε προβλήθηκε από την προσφεύγουσα η ύπαρξη τέτοιων κρίσιμων στοιχείων και μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προβλήθηκε κάποιος συγκεκριμένος ισχυρισμός, ούτε προσκομίσθηκε κανένα ουσιαστικό έγγραφο, το οποίο ενδεχομένως να οδηγούσε τη φορολογική αρχή σε διαφορετική κρίση σχετικά με την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων. Συνεπώς, η μη χορήγηση παράτασης, δεν παραβιάζει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως 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 έγγραφης 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 έγγραφης 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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣΤΕ 402/2014).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία: α) υπ' αριθ.2001 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ (14.673,51 €), υπ' αριθ.2001 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ (14.673,51 €), υπ' αριθ.2002 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 6.000,00 €, υπ' αριθ.2002 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 10.000,00 €, υπ' αριθ.2003 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 15.600,00 € και υπ' αριθ.2004 Δ. Α.-Τ. καθαρής αξίας 12.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησηςμε ΑΦΜ, τα οποία σύμφωνα την από2006 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. (.....) κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ.εξέδωσε τις υπ' αριθ.και2007 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου.

Με βάση τα ως άνω, η παραγραφή του δικαιώματος για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου για τις κρινόμενες χρήσεις έχει ως εξής:

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2000-30/06/2001** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2006. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την εν λόγω χρήση τα νέα 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.), ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, 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."

Επειδή εν προκειμένω οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε "υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών" χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του Ν. 3513/2006: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ (ΣτΕ 1623/2016). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραγραφεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2001-30/06/2002** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2007. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την εν λόγω χρήση τα νέα 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), ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, 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."

Επειδή εν προκειμένω οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε "υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών" χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του Ν. 3513/2006: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει σύμφωνα με τα ανωτέρω παραγραφεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2002-30/06/2003** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2008. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την εν λόγω χρήση τα νέα 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), ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, 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."

Επειδή εν προκειμένω οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε "υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών" χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Πέραν αυτού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29 του Ν. 3697/2008: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.*»

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3697/2008 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραγραφεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2003-30/06/2004** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2009. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την εν λόγω χρήση τα νέα 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), ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου εν προκειμένω δεν

εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, 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."

Επειδή εν προκειμένω οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε "υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών" χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επιπροσθέτως, 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.....».

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και οι διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η ως άνω παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα ΚΒΣ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016. Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2003-30/06/2004 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραγραφεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2004-30/06/2005** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2010. Δεδομένου του γεγονότος ότι για την εν λόγω χρήση τα νέα 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), ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, 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."

Επειδή εν προκειμένω οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε "υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών" χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Με τα οριζόμενα στην 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....*»

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων

είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η ως άνω παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα ΚΒΣ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016. Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004-30/06/2005 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραγραφεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2005-30/06/2006** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2011, καθόσον δεν υφίστανται νέα στοιχεία για την εν λόγω χρήση όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Περαιτέρω, 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."

Επειδή εν προκειμένω οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε "υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών" χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Περαιτέρω, με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012*».

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ (ΣτΕ 1623/2016). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.-2016 Πράξη

Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2005-30/06/2006 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει σύμφωνα με τα ανωτέρω παραγραφεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2006-30/06/2007** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2012, καθόσον δεν υφίστανται νέα στοιχεία για τη συγκεκριμένη χρήση όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Περαιτέρω, 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."

Επειδή εν προκειμένω οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε "υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών" χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 1623/2016) και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επιπροσθέτως, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....*»

Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012, αναφέρονται ρητά και περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ (ΣτΕ 1623/2016). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον έχει σύμφωνα με τα ανωτέρω παραγραφεί.

Επειδή γενομένου δεκτού ότι οι διαχειριστικές περιόδους 01/07/2000-30/06/2001, 01/07/2001-30/06/2002, 01/07/2002-30/06/2003, 01/07/2003-30/06/2004, 01/07/2004-30/06/2005, 01/07/2005-30/06/2006 και 01/07/2006-30/06/2007 έχουν βάσει των ανωτέρω υποπέσει σε παραγραφή, 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 ΑΦΜκαι την ακύρωση των υπ' αριθ.2016,2016, 2016, 2016, 2016, 2016 και 2016 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων 01/07/2000-30/06/2001, 01/07/2001-30/06/2002, 01/07/2002-30/06/2003, 01/07/2003-30/06/2004, 01/07/2004-30/06/2005, 01/07/2005-30/06/2006 και 01/07/2006-30/06/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

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

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

Πρόστιμο ΚΒΣ: 0,00 €

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

Πρόστιμο ΚΒΣ: 0,00 €

3. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2002-30/06/2003

Πρόστιμο ΚΒΣ: 0,00 €

4. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2003-30/06/2004

Πρόστιμο ΚΒΣ: 0,00 €

5. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2004-30/06/2005

Πρόστιμο ΚΒΣ: 0,00 €

6. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2005-30/06/2006

Πρόστιμο ΚΒΣ: 0,00 €

7. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2006-30/06/2007

Πρόστιμο ΚΒΣ: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).