



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 05/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2956

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 πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην, οδός, κατά α) υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ) υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/10/2003-30/06/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ε) υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/09/2004-30/06/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στ) της από έκθεσης ελέγχου ειδικού 3/πλασίου προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Τις: υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/10/2003-30/06/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ε) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/09/2004-30/06/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στ) την από έκθεση ελέγχου ειδικού 3/πλασίου προστίμου ΦΠΑ 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 ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 7.923,69 €.

Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 11.163,69 €.

Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 5.400,00 €.

Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2003-30/06/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 8.262,00 €.

Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004-30/06/2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 6.480,00 €.

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν με βάση την από2016 Έκθεση Ελέγχου Ειδικού 3/Πλασίου Προστίμου ΦΠΑ από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καθώς από τις διαπιστώσεις της από/2006 έκθεσης ελέγχου της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (.....), η προσφεύγουσα κατά τις ανωτέρω χρήσεις διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτρια των υπ' αριθ.2001,2001,2001,2002,2003 και2004 εικονικών ΔΑ-Τιμολογίων εκδόσεων της επιχείρησης με ΑΦΜ

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 στις2016 ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις στο βαθμό που καταλογίζουν πρόστιμο για παράβαση, για την οποία όμως ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας έχει ήδη αθωωθεί αμετάκλητα, λόγω καλής πίστης κατά τη λήψη των εικονικών τιμολογίων, παραβιάζουν τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), η οποία κυρώθηκε με το Ν.Δ. 53/1974 και είναι κατά τούτο παράνομες και πρέπει να ακυρωθούν.

Περαιτέρω, με τους με αρ. πρωτ.2016 συμπληρωματικούς λόγους που υπέβαλλε η προσφεύγουσα προβάλλει και τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 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.

- Ο καταλογισμός είναι έωλος και ανυπόστατος καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015 και 55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013, το ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζεται στο 50% του αναλογούντος στην καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: «*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....*»

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 σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «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 Δ.Ο.Υ., 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 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 επιχείρησης με 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. και-2007 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 κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (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, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 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 προστίμου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2008.

Εν συνεχεία, 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 προικιών.*»

Επειδή ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3697/2008 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 ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2000-30/06/2001 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει παραγραφεί η εν λόγω χρήση.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2001-30/06/2002** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2007. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (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, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 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 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 ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2001-30/06/2002 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει παραγραφεί η εν λόγω χρήση.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2002-30/06/2003** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2008. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (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, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 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 01/07/2002-30/06/2003, 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 παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2010.

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 ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθμ.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2002-30/06/2003 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει παραγραφεί η εν λόγω χρήση.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2003-30/06/2004** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2009. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (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, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 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 01/07/2003-30/06/2004, 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 παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2011.

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*».

Επειδή ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 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 ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2003-30/06/2004 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει παραγραφεί η εν λόγω χρήση.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2004-30/06/2005** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2010. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (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, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 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 01/07/2004-30/06/2005, 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 προστίμου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2012.

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....*»

Επειδή ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012 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 ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997). Ως εκ τούτου, η υπ' αριθμ.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2004-30/06/2005 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει παραγραφεί η εν λόγω χρήση.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση λοιπών προβαλλομένων με την παρούσα ενδικοφανή λόγων.

Α πο 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' αριθμ.2016,2016,2016,2016 και2016 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ 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 και 01/07/2004-30/06/2005 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 ΦΠΑ (αρ. 6 ν. 2523/1997): 0,00 €
2. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2001-30/06/2002 Πρόστιμο ΦΠΑ (αρ. 6 ν. 2523/1997): 0,00 €
3. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2002-30/06/2003 Πρόστιμο ΦΠΑ (αρ. 6 ν. 2523/1997): 0,00€
4. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2003-30/06/2004 Πρόστιμο ΦΠΑ (αρ. 6 ν. 2523/1997): 0,00 €
5. Διαχειριστική περίοδος 01/07/2004-30/06/2005 Πρόστιμο ΦΠΑ (αρ. 6 ν. 2523/1997): 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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).