



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Αριθμός Απόφασης

Υποδ/ση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333245

Αριθ. fax: 2313333258

Θεσσαλονίκη 02/09/2016

Αριθμός Απόφασης : 926

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

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

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

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

αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

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

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης 07-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 15898 ενδικοφανή προσφυγή** : **α)** της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** με έδρα επί της, **β)** του ομόρρυθμου εταίρου, κατοίκου και **γ)** του ετερόρρυθμου εταίρου κατοίκου, η οποία στρέφεται κατά των παρακάτω πράξεων: **α)** Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 **(β)** Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου έτους 2004 **γ)**Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου έτους 2004, **δ)** Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 2004, **ε)** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2004, **στ)** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2012, **ζ)** Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2004

4. Τις ως άνω πράξεις της

5.Τις από 14/04/2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15898/07-04-2016** ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** με έδρα επί της, του ομόρρυθμου εταίρου και του ετερόρρυθμου εταίρου, 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:

Την 31.12.2013 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. 221/31.12.2013 εντολή ελέγχου με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1072/2011 Α.Υ.Ο. για την «.....» επιχείρηση με αντικείμενο την εκμετάλλευση αιθουσών θεαμάτων και συναφών δραστηριοτήτων, τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004. Στις 02.11.2015 ολοκληρώθηκε ο παραπάνω έλεγχος και καθώς διαπιστώθηκαν φορολογικές διαφορές, επιδόθηκαν ειδικά σημειώματα ελέγχου (Φορολογία Εισοδήματος, ΚΒΣ, ΦΠΑ, Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελευθερίων Επαγγελματιών και Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Σύμφωνα με την έκθεση έλεγχου διαπιστώθηκαν αναλυτικά οι εξής παραβάσεις:

- 1) Μη καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων- εξόδων τρεις χιλιάδες τριακόσια σαράντα (3.340) εισιτήρια εισόδου αξίας 3 € έκαστο (καθαρής αξίας 2,54€ πλέον 18% Φ.Π.Α.) συνολικής καθαρής αξίας 8.491,52€ πλέον 1.528,47€ ΦΠΑ. Η πράξη αυτή συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 παρ. 1,2,3 και 4 και 17 παρ. 1 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο. 1059176/625/0015/ΠΟΛ. 1087/25.6.2003 (ΦΕΚ 932' Β) και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 7 παρ. 3 στ' και ζ' του Ν. 4337/17.10.2015 «Μεταβατικές Διατάξεις για τον Κ.Φ.Δ.».
- 2) Μη καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων – εξόδων οχτώ (8) ημερησίων δελτίων αναφοράς «Ζ» Φ.Τ.Μ. , συνολικής καθαρής αξίας 10.230,11€ πλέον ΦΠΑ 1.467,89€ , πράξη που συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 παρ. 1 και 17 παρ. 1 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) – Σχετ. έγγραφο 1110163/734/26.11.1997 και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 7 παρ 3 στ και ζ του Ν. 4337/17.10.2015 «Μεταβατικές Διατάξεις για τον Κ.Φ.Δ.»
- 3) Μη αναγραφή ημερομηνίας στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (εισιτήρια εισόδου) κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 13^α 18 παρ.6 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1087/2003 Α.Υ.Ο. που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 7 παρ. 3 στ' και ζ' του Ν. 4337/17.10.2015 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κ.Φ.Δ.».
- 4) Μη καταχώρηση αποσβέσεων ποσού 69.729,66€ (με οριστική εγγραφή) στο βιβλίο εσόδων εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 4γ του ΚΒΣ, πράξη που συνιστά παράβαση των διατάξεων των αρ. 6 παρ. 4 και 17 παρ. 1 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 7 παρ. 3 στ και ζ του Ν. 4337/17.10.2015 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κ.Φ.Δ.».
- 5) Ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 Κ.Β.Σ. (συνολικού μεγέθους >14.673€) που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο αρ. 7 παρ. 3 στ' και ζ' του ν. 4337/2015 «Μεταβατικές Διατάξεις για τον Κ.Φ.Δ.».
- 6) Μη διαφύλαξη διακοσίων είκοσι πέντε (225) στελεχών εισιτηρίων των 100 φύλλων και ενός (1) Τ.Π. –Δ.Α. (ΑΠΘ των 50 φύλλων κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 18 και 21 παρ.2 του ΚΒΣ τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 (χρόνος διαπίστωσης της παράβασης). Τα απολεσθέντα στοιχεία αφορούν την ελεγχόμενη χρήση.

Στη συνέχεια τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα χρήσης προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος και ακολούθως ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία Φ.Π.Α.

Η επιχειρηματολογία της εταιρίας εστιάζει στα εξής σημεία:

- 1) Για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2004-31/12/2004 το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση και κοινοποίηση οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου έχει παραγραφεί, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994 η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Το έτος 2011, η φορολογική αρχή εξέδωσε την με αριθμό 303/2011 ΑΕΠ για τη χρήση 2004 και σύμφωνα με το νόμο παρατάθηκε η παραγραφή για δυο έτη, δηλ. έως 31-12-2013. Εντός του έτους έπρεπε να επιδοθούν όλες οι πράξεις, αντ' αυτού, αυτές επιδόθηκαν την 18-03-2016 δηλ. μετά την παραγραφή, ενώ επίσης η παράταση της παραγραφής που δόθηκε με τον ν. 4141/2013 δεν είναι νόμιμη αφού ο νόμος είχε δημοσιευτεί ήδη (05-04-2013) μετά τη λήξη της παραγραφής(31-12-2012).
- 2) Μη νόμιμες οι πράξεις που εκδόθηκαν γιατί δεν εκδόθηκε και δεν επιδόθηκε από τη φορολογική αρχή έκθεση κατάσχεσης.
- 3) Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και για το λόγο αυτό εσφαλμένη η απόρριψη των βιβλίων στις χρήσεις 2003 και 2004
- 4) Αυτοτελής υποχρέωση προσδιορισμού φορολογητέων εισροών – εκροών στο ΦΠΑ με ξεχωριστή έκθεση ελέγχου και όχι αντιγραφή της εκθέσεως του εισοδήματος.
- 5) Αδικαιολόγητη προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων και παράνομη φορολόγηση των στο ΦΠΑ, αντίθετα με τις κοινοτικές οδηγίες. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις των άρθρων 30 ν. 2238 /1994 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ, που επιτρέπουν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στο εισόδημα και στον ΚΒΣ, και που καταχρηστικά γίνεται εφαρμογή αυτών και στον ΦΠΑ, είναι αντίθετες προς τις διατάξεις των αρ. 11 και 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.
- 6) Τέλος, θεωρεί μη νόμιμη την πράξη επιβολής προστίμου με αρ. 114/15-03-2016 στη χρήση 2012 (χρόνος διαπίστωσης) ενώ αφορά τη χρήση 2004 λόγω νόμιμης καταστροφής των στοιχείων, αφού η χρήση αυτή έχει παραγραφεί.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 & 5 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης....».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την 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», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες ορίζεται ότι «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.».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 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 επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

-Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 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 επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-Σύμφωνα με το άρθρο 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.

-Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-Σύμφωνα με το άρθρο με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/2014) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

-Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία στην εξεταζόμενη χρήση ήταν λήπτης εικονικών στοιχείων διότι: με το υπ' αριθμ. πρωτ. 4093/2105.2011 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. η από 27/04/2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για την επιχείρηση «.....», η οποία επιχείρηση, κρίθηκε ως εκδότης εικονικών τιμολογίων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση «.....» . Η έκθεση αυτή αποτέλεσε την αφορμή για τη διενέργεια από τη Δ.Ο.Υ. ελέγχου των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στην εν λόγω επιχείρηση όπου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 καταλογίστηκαν παραβάσεις για αποδοχή λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία Κ.Β.Σ. εννιά εικονικών φορολογικών στοιχείων προερχόμενα από την «ΜΙΝΤΣΟΥΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ με ΑΦΜ 030871283» και συνολικής αξίας 132.275,05€. Για το λόγο αυτό διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία με την υπ' αριθμ. 221/2013 και κατόπιν με την 225/1-1-2015 εντολή ελέγχου, οι οποίες διακόπτουν την παραγραφή.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. 225/1-1-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. 221/2013 εντολής, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του υπόχρεου, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι πράξεις της διοίκησης δεν είναι νόμιμες γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και στοιχεία είναι αβάσιμος και αστήριχτος. Έκθεση κατάσχεσης απαιτήθηκε και συντάχθηκε μόνο για την επιχείρηση «.....» η οποία αποδείχτηκε ότι ήταν εκδότης εικονικών

φορολογικών στοιχείων. Αντιθέτως η προσφεύγουσα εταιρία εξαιτίας των υπ. αριθμ. 221/2013 και 225/1.12.2015 εντολών ελέγχου προσκόμισε οικειοθελώς τα φορολογικά της βιβλία και στοιχεία υποβάλλοντας το με αριθμ. 27415/2015 αίτημά της για διεξαγωγή του ελέγχου στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. λόγω διακοπής των δραστηριοτήτων της.

Εξάλλου σύμφωνα με το αρ 24 παρ. 3 και 4 : «**3.** Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση **δύνανται να κατάσχει** βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου **δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.**» (η παράγραφος 4 τέθηκε όπως προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρ. 45 του ν.4223/2013).

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι πλημμελής η στοιχειοθέτηση της αποδιδομένης παράβασης της εικονικότητας και με βάση την εικονικότητα έγινε απόρριψη των βιβλίων στις χρήσεις 2003 και 2004 δεν ευσταθεί, διότι ο έλεγχος προκειμένου να κρίνει το κύρος των βιβλίων που τηρήθηκαν την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2004 έλαβε υπόψη τις διατάξεις της παρ. 4,7 και 8 του αρ. 30 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) , την ΠΟΛ 1271/12-12-2002 απόφαση του υπουργού Οικονομικών και το υπ' αριθμ. εγγρ. 1096255/776/24.12.2002. Η έκδοση των εικονικών τιμολογίων από την «.....» περιγράφεται και αναλύεται διεξοδικά στην από 27/7/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟ.Υ

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και επειδή αντίθετα με τα λεγόμενα της προσφεύγουσας εταιρίας συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ΦΠΑ η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις ελέγχου, τα αποτελέσματα του ελέγχου και την εκκαθάριση του φόρου .

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στο άρθρο 5 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1037/2005 Α.Υ.Ο. (ΔΕΛ Α10069048 ΕΞ 2014) και εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του αρ. 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και τα όσα ορίζονται στην παρ. 2 του αρ. 5 της ΠΟΛ 1037/2005.

Θεωρούμε αβάσιμο τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αφού σύμφωνα με το αρ. 48 του Ν. 2589/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες. β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και της φορολογίας εισοδήματος...» ενώ σύμφωνα και με την παρ. 2 του αρ. 5 της ΠΟΛ 1037/2005 «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικίες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Τέλος στον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος χρήσης αντίκειται στις κοινοτικές οδηγίες οφείλουμε να αναφέρουμε ότι δυνάμει του αρ. 22 παρ. 8 της 6^{ης} Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων.

Όπως αναλύθηκε και πριν το αρ. 48 του ν. 2589/2000 ορίζει ξεκάθαρα ότι σε περιπτώσεις που διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας από τον έλεγχο άλλων φορολογιών.

Επίσης, στην ίδια ερμηνευτική κατεύθυνση βρίσκεται και η αρ. 483/2012 απόφαση του ΣΤΕ σύμφωνα με την οποία «...εφ' όσον ο αναιρεσίβλητος δεν προσεκόμισε παραστατικά των αγορών και των δαπανών του ούτε προέβη σε οποιαδήποτε σχετική καταχώριση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων της επιχείρησής του, νομίμως η φορολογική αρχή δεν εξέπεσε κανένα ποσό από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επέβαλε εις βάρος του επί τη βάσει των εξωλογιστικώς προσδιορισθεισών φορολογητέων εκρών του».

Επιπλέον, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον τελευταίο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, ο τελευταίος λόγος έγκειται σε απόλυτη συνάφεια με τον πρώτο δηλ. το επιχείρημα της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, παραπέμπουμε στην

αντίκρουση του πρώτου επιχειρήματος. Πιο συγκεκριμένα, στον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης πράξης επιβολής προστίμου στη χρήση 2012 που αφορά τη χρήση 2004 λόγω νόμιμης καταστροφής των στοιχείων, αναφέρουμε ότι το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων δεν είχε υποπέσει στην παραγραφή κι έτσι η όλη ένσταση της προσφεύγουσας προσκρούει στο κενό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 25/01/2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου 15898/07.04.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....»

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων

Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).