



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 05/07/2016

Αριθμός απόφασης: 758

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:....., με έδρα στο Θεσσαλονίκης, κατά των με αριθμ.:

-/2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 6 Ν 2523/1997, φορολογικού έτους 2001
 -/2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 6 Ν 2523/1997, φορολογικού έτους 2002
 -/2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 6 Ν 2523/1997, φορολογικού έτους 2003
 -/2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 6 Ν 2523/1997, φορολογικού έτους 2004
 -/28-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2001
 -/28-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2002
 -/28-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2003
 -/28-1-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2004
 -/2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 2001
 -/2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 2002
 -/2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 2003
 -/2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενης περιόδου 2004
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων αυτής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ. /29-11-2012 εμπ. έγγραφο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης η από 26-11-2012 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ. Στην ως άνω έκθεση αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρία, κατά τις χρήσεις 2001-2004, ήταν λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο «.....», με ΑΦΜ:.....

Η ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, αξιοποιώντας την ως άνω πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης, προέβη σε επανέλεγχο των ετών 2001 έως και 2004 με βάση τα νέα στοιχεία που προέκυψαν. Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- 1)έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό
- 2)αμφισβητεί δικαστικά την εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε
- 3)έχει περαιώσει τις υπό έλεγχο χρήσεις με το Ν 3888/2010
- 4)κατά την περαίωση, ο έλεγχος είχε τα πλήρη στοιχεία της επιχείρησης
- 5)οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι συμπληρωματικές
- 6)το άρθρο 6 του Ν 2523/1997 έχει καταργηθεί με την παρ.30 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων. Ισχυρίζεται ότι όλες οι διατάξεις με τις οποίες παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, αφορούν και καταλαμβάνουν μόνο την πάγια πενταετή παραγραφή και όχι την εξαιρετική δεκαετή παραγραφή.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 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”.

Επειδή , στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: "Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος."

Επειδή , στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: " Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)....."

Επειδή με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων

Επειδή , στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: "Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με 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."

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: " Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.....".

Επειδή , στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: “ Κατ’ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

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 , στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: “ 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 , στην παράγραφο 1 του δεύτερου άρθρου του Ν 4098/2012 ορίζεται ότι: “ 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 , στην παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013 ορίζεται ότι: “ Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.”.

Επειδή , στο άρθρο 22 του Ν 4203/2013 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη 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.....

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.”

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

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “..... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.”

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: “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, εν προκειμένω, από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμ./0/31-12-2013 εντολή επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία. Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν είχε παραγραφεί στις 28-1-2016 , ημερομηνία κατά την οποία αυτές εκδόθηκαν και άρα οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι αμφισβητεί δικαστικά την εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε, ισχυρισμός που θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, η εικονικότητα των ληφθέντων, από την προσφεύγουσα, τιμολογίων, διερευνήθηκε και εκτιμήθηκε από την Ε.Δ.Ε.Υ. Θεσσαλονίκης. Εν συνεχεία, από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν οι με αριθμ.....,, και/2012 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων (ΑΕΠ) που

αφορούσαν τη λήψη των υπό κρίση εικονικών τιμολογίων. Κατά των εν λόγω ΑΕΠ που οριστικοποιήθηκαν, η προσφεύγουσα κατέθεσε την υπ' αριθμ. πρωτ./18-10-2013 αίτηση ακύρωσης του άρθρου 75 του ΚΦΕ, η οποία απορρίφθηκε με το με αριθμ. πρωτ./4-11-2013 έγγραφο της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης. Επομένως, η εικονικότητα έχει ήδη κριθεί, δεν αμφισβητήθηκε δικαστικά και ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει περαιώσει με το Ν 3888/2010 έως και το 2005 και συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ.5 του ως άνω νόμου, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του ΚΒΣ και όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις, δεν υπαγόταν σε έλεγχο. Το ως άνω επιχείρημα είναι πλήρως νόμω και ουσία αβάσιμο.

Επειδή, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε το υπ' αριθμ./26-5-2005 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν 3259/2004 για τα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (χρήσεις 2001 και 2002) καθώς και το Εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν 3697/2008 για τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 (χρήσεις 2003 και 2004).

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 3259/2004 ορίζεται ότι " Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α."

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του Ν 3697/2008 "Οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1 έως 11 του ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως."

Επειδή, στην περίπτωση Β της ΠΟΛ 1052/2009 ορίζεται ότι "Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ως άνω σχεδίου νόμου επανερχονται σε ισχύ οι διατάξεις των άρθρων 1-11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις", όπως αυτές ίσχυσαν με βάση και τα άρθρα 28 του Ν. 3697/2008 και 89 του Ν. 3746/2009, παράλληλα δε παρέχεται η δυνατότητα στους επιτηδευματίες εκείνους που δεν έχουν ήδη αποδεχθεί την παραπάνω ρύθμιση, να την αποδεχθούν εντός συγκεκριμένου χρόνου."

Επειδή, πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία και έχει κρίνει και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ. αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι «Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν

διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψην του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη» (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 465/2008, 3293, 2008, 572-574/2007, 877/2002, 1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012). Κατά συνέπεια ουδεμία διαφοροποίηση υφίσταται μεταξύ των οριστικών και των επεχουσών ισχύ αμετάκλητης δικαστικής απόφασης αρχικών πράξεων, ως προς την δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επ'αυτών, αφού η ουσία έγκειται στο ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς καθ'οιονδήποτε τρόπο δεν αποκλείει την υπό τις ως άνω προϋποθέσεις έκδοση συμπληρωματικού φύλλου. Δεδομένου ότι εν προκειμένω τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο ήδη με το με αρ. πρωτ...../29-11-2012 έγγραφο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από 26-11-2012 Πληροφοριακή Έκθεση ΦΠΑ, σύννομα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του αντιδίκου θα πρέπει να απορριφθούν καθ'ολοκληρίαν.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την περαίωση των υπό κρίση ετών, ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του τα πλήρη στοιχεία της επιχείρησης και αυτό αποδεικνύεται από το ότι ο παρών έλεγχος ήταν έλεγχος των βιβλίων της χωρίς να αναφέρονται άλλα συμπληρωματικά στοιχεία. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, επικαλείται την ΠΟΛ 1125/2004.

Επειδή, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση 327/2004, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1125/2004 *“Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ’ όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ’ όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ’ αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).”*

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί -επί εικονικών τιμολογίων- η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω κι αν αυτά ήταν στη διάθεση του Προϊσταμένου αυτού, καθ’ όσον γι’ αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την

εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, η οποία έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία δηλαδή αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο αυτά και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Γνωμ. ΝΣΚ 102/2001, Διοικ.Εφ.Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι αιτία του επανελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./29-11-2012 έγγραφο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. με το οποίο διαβιβάστηκε η από 26-11-2012 «πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ» για την προσφεύγουσα. Με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., περιήλθε για πρώτη φορά σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης το στοιχείο ότι η προσφεύγουσα, για τις χρήσεις 2001 έως και 2004, λειτούργησε ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του "....." με ΑΦΜ:.....

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι όλα τα στοιχεία της επιχείρησης ήταν σε γνώση του ελέγχου κατά την περαίωση και ότι ο παρών έλεγχος δεν επικαλείται συμπληρωματικά στοιχεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι συμπληρωματικές αλλά προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου. Ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι " *Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.....* "

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66, προβλέπεται ότι μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.

Βάσει των προαναφερθέντων, οι προσβαλλόμενες πράξεις αποτελούν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το άρθρο 6 του Ν 2523/1997 έχει καταργηθεί δυνάμει της παρ.30 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 “Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή .Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση”

Επειδή, στην παρ.30 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος”

Επειδή στο άρθρο 72§48 του Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: “Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. [2523/1997](#), εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. [2523/1997](#), εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις

για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.”

Επειδή, εν προκειμένω, οι υπό επανέλεγχο χρήσεις είναι οι 2001, 2002, 2003 και 2004. Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2523/1997 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 26-7-2013 και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 07-03-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά των υπ’αριθμ.1)/2016,/2016,/2016 και/2016 Πράξεων Επιβολής προστίμου ΦΠΑ, ετών 2001, 2002, 2003 και 2004 αντίστοιχα, 2)/28-1-2016,/28-1-2016,/28-1-2016 και/28-1-2016 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 2001, 2002, 2003 και 2004 αντίστοιχα και 3)...../2016,/2016,/2016 και/2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ελεγχόμενων περιόδων 2001, 2002, 2003 και 2004 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Α)Ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ

A/A	Αριθμός Πράξης	Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό
1	/2016	2001	15.847,38€
2	/2016	2002	31.698,00€
3	/2016	2003	107.441,70€
4	/2016	2004	47.005,38€

Β)Ως προς τις Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

A/A	Αριθμός Πράξης	Οικονομικό Έτος	Ποσό
5	/28-1-2016	2002	9.344,24€
6	/28-1-2016	2003	ΜΗΔΕΝ
7	/28-1-2016	2004	82.015,36€
8	/28-1-2016	2005	1.506,66€

Γ)Ως προς τις πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

A/A	Αριθμός Πράξης	Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό
9	/2016	2001	11.622,07€
10	/2016	2002	23.245,20€
11	/2016	2003	78.790,58€
12	/2016	2004	34.470,72€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).