



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1696

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 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».

γ. 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».

δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' /17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας, Α.Φ.Μ., κατοίκου Πειραιά, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997		95.040,00
2				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6		54.172,80

				v. 2523/1997		
3				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 v. 2523/1997.		4.303,50

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4, Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ Άρθ. 6 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας,, Α.Φ.Μ., 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:

α) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 95.040,00 € (31.680,00 X 3) για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει της από εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ, της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ. τα οποία **κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97**, συνολικής καθαρής αξίας 176.000,00 πλέον Φ.Π.Α. 31.680,00 €. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 συνολικού ποσού 31.680,00 € στη διαχειριστική περίοδο και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 95.040,00 € (31.680,00 X 3).

β) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 54.172,80 € (18.057,60 X 3) για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει της από 25/11/2015 εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ, της υπαλλήλου της ίδιας , σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε δύο (2) φορολογικά στοιχεία**, εκδόσεως του «.....» με

Α.Φ.Μ., τα οποία **κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97**, συνολικής καθαρής αξίας 100.320,00 πλέον Φ.Π.Α. 18.057,60 €. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 συνολικού ποσού 18.057,60 € στη διαχειριστική περίοδο και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 54.172,80 € (18.057,60 X 3).

γ) Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.303,50 € (1.434,50 X 3) για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει της από εκθέσεως ελέγχου ΦΠΑ, της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ.,, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., το οποίο **κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97**, συνολικής καθαρής αξίας 7.550,00 πλέον Φ.Π.Α. 1.434,50 €. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 συνολικού ποσού 1.434,50 € στη διαχειριστική περίοδο και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 4.303,50 € (1.434,50 X 3).

Ο προσφεύγων, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας,, Α.Φ.Μ., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφή.
- 3) Εσφαλμένα μου επεβλήθη το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ενώ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4337/2015.
- 4) Εσφαλμένα μου επεβλήθη πρόστιμο με το συντελεστή 19% ενώ το τιμολόγιο αφορά την περίοδο πριν τον Απρίλιο του 2005 και έχει εφαρμογή ο συντελεστής 18%.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εμπειριστατωμένα 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999), ορίζεται ότι «**1.** 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 προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. **2.** Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου **28 του Ν. 4174/2013** είναι **ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης** (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε εγγράφως με συστημένη επιστολή (.....), στον προσφεύγοντα ως εκκαθαριστή και ομόρρυθμο εταίρο, στη διεύθυνση, στον Πειραιά, στις, το με αριθ. πρωτ.: Σημείωμα Διαπιστώσεων μαζί με τις υπ' αριθμ. και Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, για τις χρήσεις και αντίστοιχα, με τα οποία του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε, μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των πράξεων καθώς επίσης η συστημένη επιστολή επεστράφη από το ταχυδρομείο ως αζήτητη.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι **απορριπτός** ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α'194/2008) ορίζεται ότι «6. 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 σύμφωνα με τη διάταξη την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/04 (ΦΕΚ Α' 149/2004) ορίζεται ότι «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, συνεπάγεται και την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

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 παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι «**3.** Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε 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 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 § 2 του Ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι «**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 τη διάταξη του άρθρου 9 § 5 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/1997) μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «**5.** Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270) 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. ».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή η προσφεύγουσα για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη και, είχε περαιώσει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 3697/2008 αποδεχόμενη το με αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα

περαίωσης και με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, προέκυψαν νέα στοιχεία, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τις ανωτέρω χρήσεις το Δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270) το δικαίωμα του για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.**

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 § 6 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) ορίζεται ότι:« 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 § 8 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:« 8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 § 9 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:« 9. Η ισχύς των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 4 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 6 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.12.2015».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:« δ) 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.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) 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 που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της του άρθρου 72 § 48 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 48.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 δήλωση 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 προθεσμίας 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 συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.».

Επειδή οι παραβάσεις διαπράχθηκαν πριν την δημοσίευση του ν. 4337/2015 και εκδόθηκαν μετά την ψήφιση του ανωτέρω νόμου ήτοι την 25/11/2015 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 και ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για επιβολή του προστίμου με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Η Δ.Ο.Υ. επέδωσε την στον, ΑΦΜ, ως εκκαθαριστής και ομόρρυθμος εταίρος της εταιρείας,, Α.Φ.Μ., το Αίτημα Παροχής Πληροφοριών και Στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, το οποίο παρελήφθη από τον ίδιο, προκειμένου να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία και τα στοιχεία που έλαβε κατά τις χρήσεις καικαθώς και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα αντίστοιχα έτη.

Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μόνο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών και και τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις και

Από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο που προσκόμισε στον έλεγχο, προέκυψε ότι η εταιρεία είχε δηλώσει εισροές με συντελεστή Φ.Π.Α. 18% καθαρής αξίας 2.593,10 € και **Φ.Π.Α. 466,76** και εισροές με συντελεστή **Φ.Π.Α. 19% καθαρής αξίας 83.472,20 € και Φ.Π.Α. 15.859,72 €.**

Επειδή η εταιρεία για τη χρήση έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 7.550,00 πλέον Φ.Π.Α. 1.434,50 €. Ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε συντελεστή 19% καθόσον και η εταιρεία το ποσό του Φ.Π.Α. 1.434,50 € το εξέπεσε με τη δήλωσή της από τον συντελεστή Φ.Π.Α. 19%.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι το πρόστιμο που επεβλήθη στη χρήση εσφαλμένα υπολογίστηκε με συντελεστή Φ.Π.Α. 19%, διότι το τιμολόγιο αφορά περίοδο πριν τον Απρίλιο 2005 και έπρεπε να εφαρμοστεί ο συντελεστής 18%, χωρίς να προσκομίσει το επίδικο τιμολόγιο, με την κρινόμενη προσφυγή και ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ, ως εκκαθαριστή και ομόρρυθμο εταίρο της εταιρείας, Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997		95.040,00
2				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997		54.172,80
3				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997.		4.303,50

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 95.040,00 € (31.680,00X 3).

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 54.172,80 € (18.057,60X 3).

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο συνολικού ποσού 4.303,50 € (1.434,50X 3).

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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).