



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/11/2018

Αριθμός απόφασης: 1896

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, κατοίκων Θεσσαλονίκης, επί της οδούαρ., ως ομόρρυθμα μέλη της λυθείσας επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, που έδρευε στο, κατά της με αρ./...../12-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2006, της με αρ./...../18-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2007, της με αρ./...../18-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2013 της με αρ./...../18-6-

2018 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της με αρ. .../18-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, της με αρ. .../18-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της με αρ. .../18-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, της με αρ. .../18-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, της με αρ./18-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 και της με αρ./18-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 21/8/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/..../18-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» ποσού **36.143,60 €**, λόγω λήψης δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 90.359,00 € πλέον Φ.Π.Α. 17.168,21 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 12 και 18 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό/..../18-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» ποσού **24.532,80 €**, λόγω λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 61.332,00 € πλέον Φ.Π.Α. 11.653,08 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 12 και 18 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
3. Με την με αριθμό/..../18-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» ποσού **400,00 €**, διότι δεν

έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, κατόπιν έγγραφου αιτήματος (εγγρ. αρ.πρωτ./2013 και/2013) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2006, 2010, 2011, 2012 και 2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 και 9 παρ. 2 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ε' της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015.

4. Με την με αριθμό/**18-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» ποσού **1.000,00 €** (λόγω υποτροπής), διότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, κατόπιν έγγραφου αιτήματος (αρ. πρωτ./6-12-2017) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων χρήσεων 2006 - 2007 έκδοσης των επιχειρήσεων «.....», «.....» και «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13, 14, 24 και 54 παρ. 1 παρ. δ' του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 παρ. γ' του Ν.4174/2013.
5. Με την με αριθμό **79/18-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήσης 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» φόρος ποσού 72.008,48 €, πλέον πρόσθετου φόρου 64.389,98 €, ήτοι συνολικού ποσού **136.398,46 €**.
6. Με την με αριθμό **64/18-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» φόρος ποσού 26.360,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου 22.864,62 €, ήτοι συνολικού ποσού **49.224,62 €**.
7. Με την με αριθμό **43/18-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» φόρος ποσού 58.002,88 €, πλέον πρόσθετου φόρου 51.866,18 €, ήτοι συνολικού ποσού **109.869,06 €**.
8. Με την με αριθμό **44/18-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» φόρος ποσού 66.032,39 €, πλέον πρόσθετου φόρου 59.046,17 €, ήτοι συνολικού ποσού **125.078,56 €**.
9. Με την με αριθμό/**18-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $68.577,08 \times 50\% = \mathbf{34.288,50 \text{ €}}$.

10. Με την με αριθμό**/18-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσας επιχείρησης «.....» φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό 25.042,00 Χ 50% = **12.521,00 €**.

Δυνάμει της υπ΄ αρ.**/13.02.2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην λυθείσα επιχείρηση «.....» ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ΄ αριθμ. πρωτ.**/08.12.2017** έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τη συνημμένη σε αυτό από 1/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....», σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω επιχείρηση στις χρήσεις 2006 και 2007 προς τη λυθείσα επιχείρηση «.....» είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....» και καταχώρησε στα βιβλία της, στη χρήση 2006, δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 90.359,00 € πλέον ΦΠΑ 17.168,21 € και στη χρήση 2007, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 61.332,00 € πλέον ΦΠΑ 11.653,08 €.

Επιπλέον, εκδόθηκαν οι υπ΄ αριθμ.**/16.11.2016**,**/07.06.2017** και**/06.06.2017** εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, δυνάμει των οποίων διενεργήθηκε έλεγχος στη λυθείσα επιχείρηση «.....» για επιβολή προστίμων και καταλογισμό του αναλογούντος Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσεων 2006 και 2007, κατόπιν των υπ΄ αριθμό πρωτοκόλλου**/03.11.2016** και**/28.04.2017** εγγράφων της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και της συνημμένης από 24-02- 2017 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....», του υπ΄ αριθμό πρωτοκόλλου**/26.10.2016** εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και της συνημμένης με αρ.**/2016** Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ. - Ε.Λ.Π., που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» και του υπ΄ αριθμό πρωτοκόλλου**/11.12.2009** εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας και της συνημμένης από 11-09-2009 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....». Από τα ανωτέρω νέα αυτά στοιχεία που προέκυψαν, επιβλήθηκαν στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., ως λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι υπ΄ αριθμό και**/2017** Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §3,5 του Ν.4337/2015, δυνάμει της ήδη από 28.12.2017 συνταχθείσας Έκθεσης Π.Δ.186/1992

(Κ.Β.Σ.), άρθ.19 §§3,4 Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης. Κατά των ανωτέρω πράξεων δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή από την ελεγχόμενη εταιρεία, ούτε από τους νόμιμους εκπροσώπους αυτής. Σε συνέχεια των ανωτέρω πράξεων επιβολής προστίμων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., καθώς και τα προσβαλλόμενα πρόστιμα του Ν.2523/97 και Κ.Φ.Δ. για την μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Οι προσφεύγοντες, ως ομόρρυθμα μέλη της λυθείσας επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων στις επίδικες χρήσεις έχει παραγραφεί.

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, προϊσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου

όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 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. 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.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται 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 τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στο άρθρο 19 του Ν.3091/2002 ορίζεται ότι : «18. 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 μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.».

Επειδή οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του Ν.3091/2002, δε δύναται να τύχουν εφαρμογής για υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 84§4 και 68§2 του ν.2238/94 και των άρθρων 57§2 και 49§3 του Ν.2859/00, διότι αντίθετη ερμηνεία και σε συνδυασμό με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 19 παρ. 18 του Ν.3091/2002, οδηγεί σε στρέβλωση του νομοθετικού πλαισίου, καθώς θα υφίστατο το παράδοξο, η χρήση που έπεται και δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων να έχει χρόνο παραγραφής μεγαλύτερο από το δεκαετή χρόνο παραγραφής που προβλέπεται για υποθέσεις που καταλαμβάνονται από τα άρθρα 84§4 και 68§2 του Ν.2238/94, καθώς και από τα άρθρα 57§2 και 49§3 του Ν.2859/00, ήτοι ενδεκαετία.

Η σκέψη αυτή ενισχύεται από το υπ' αριθμ. πρωτ. 1114957/1928/ΔΕ – Α'/23-12-2003 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου – Γεν Γ/νση Φορ. Ελέγχων όπου μεταξύ άλλων παρέχονται οδηγίες και ερμηνεύονται οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 22 του Ν.3212/2003. Οι εν λόγω διατάξεις ορίζουν ότι : «2. Στο τέλος της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α') προστίθεται νέο εδάφιο που έχει ως εξής : «Για 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 μετατίθεται μέχρι τη

συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια» 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 παρ. 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχων ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...» Στο προαναφερθέν έγγραφο της Δ/σης Ελέγχου αναφέρεται ρητώς ότι : «2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες ως γνωστόν παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη παραγραφής, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση, ενώ δεν έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής.... 3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, όπως αυτές συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, **μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής.** Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση παραγραφής ισχύει για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και των επόμενων αυτών, κατά ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις...».

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνείες και σκέψεις συνάγεται ότι θεσμοθετήθηκε η προβλεπόμενη από την παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 μετάθεση του χρόνου παραγραφής των επόμενων χρήσεων, υπό τον όρο της έκδοσης και κοινοποίησης των προστίμων Κ.Β.Σ. για παραβάσεις εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις που αφορούν εντός του χρόνου της κανονικής παραγραφής.

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου,

δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2..../90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο 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 και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), αναφέρεται : «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.- κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./.../13.02.2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./08.12.2017 (αρ. πρωτ. εισερχ Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης/14-12-2017) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τη συνημμένη σε αυτό από 1/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση

«.....». Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου/12-6-2018 και/18-6-2018 για τις χρήσεις 2006 και 2007 αντίστοιχα.

Περαιτέρω, οι υπ΄ αριθμ./16.11.2016,/07.06.2017 και/06.06.2017 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν κατόπιν :

Α) Των υπ΄ αριθμό πρωτοκόλλου/09.11.2016 και/28.04.2017 (αρ. πρωτ. εισερχ Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης/3-5-2017) εγγράφων της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και της συνημμένης από 24-02- 2017 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....», η οποία στη χρήση 2007 εξέδωσε προς την ελεγχόμενη «.....» είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 70.468,00 €, πλέον ΦΠΑ 13.388,92 €.

Β) Του υπ΄ αριθμό πρωτοκόλλου/26.10.2016 (αρ. πρωτ. εισερχ Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης/8-11-2016) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και της συνημμένης με αρ./2016 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ. - Ε.Λ.Π., που αφορά στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....», η οποία στη χρήση 2006 εξέδωσε προς την ελεγχόμενη «.....» ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 7.497,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.424,43 €.

Γ) Του υπ΄ αριθμό πρωτοκόλλου/11.12.2009 (αρ. πρωτ. εισερχ Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης/21-12-2009) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας και της συνημμένης από 11-09-2009 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. που αφορά στην εκδότρια ατομική επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....», η οποία στη χρήση 2006 εξέδωσε προς την ελεγχόμενη «.....» είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 263.076,00 €, πλέον ΦΠΑ 49.984,44 €.

Με βάση τα ανωτέρω στοιχεία εκδόθηκαν οι υπ΄ αριθμό και/2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§3,5 του Ν.4337/2015, για τις χρήσεις 2006 και 2007 αντίστοιχα και για τις οποίες δεν ασκήθηκαν ενδικοφανείς προσφυγές.

Επειδή, η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργεί άλλη φορολογική αρχή σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, οι συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. για τους εκδότες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης με τα ανωτέρω διαβιβαστικά έγγραφα, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής των χρήσεων 2006 και 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. της λήπτριας επιχείρησης να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής,

εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι δεν συντρέχει καμία εξαιρετική περίπτωση επιμήκυνσης της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η επιχείρηση υπέβαλλε εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 και 2008 και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2006 και 2007 στις 15/3/2007 και 1/4/2008 αντίστοιχα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τη χρήση 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008, αποδεχόμενη το με αρ./1 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, η δε χρήση 2007 δεν έχει περαιωθεί.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής :

1. Για τα συμπληρωματικά στοιχεία που αφορούν στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» :

α) Ως προς τη χρήση 2006, ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2017, ήτοι το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής και ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, δηλαδή έως τις 31/12/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδάφιου του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ελλείψει αντίστοιχης νομοθετικής διάταξης με αυτή του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 στην οποία ορίζεται ότι *«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»*. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι δε δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναφέρεται παραπάνω, δε χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των αποφάσεων 1738/2017 ΟΛΣΤΕ και 2932/2017 ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές και σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/97 και τη σχετική νομολογία, με την οποία έχει κριθεί ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας του ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 σε σχέση με το Φ.Π.Α., ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων με αρ. **43/18-6-2018** και με αρ. **..../18-6-2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής, **γίνεται δεκτός** κατά το μέρος που αφορά στη λήψη των δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», αξίας 90.359,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 17.168,21€.

β) Ως προς τη χρήση 2007, ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 14/12/2017 (αρ. πρωτ. εισερχ Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης/14-12-2017), ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ωστόσο, έστω και αν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., διότι εν προκειμένω, δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τη χρήση αυτή, ούτε διενεργήθηκε περαίωση της εν λόγω χρήσης. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της χρήσης 2007 έχει υποβληθεί στις 1/4/2008, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της με αρ. .../18-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αρ./18-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής, σε ότι αφορά στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», **γίνεται δεκτός.**

2. Για τα συμπληρωματικά στοιχεία που αφορούν στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» για τη χρήση 2007 :

Ο χρόνος παραγραφής της χρήσης 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογίας εισοδήματος, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 3/5/2017 (αρ. πρωτ. εισερχ Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης/3-5-2017), ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ωστόσο, έστω και αν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., διότι εν προκειμένω, δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τη χρήση αυτή, ούτε διενεργήθηκε περαίωση της εν λόγω χρήσης. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της χρήσης 2007 έχει υποβληθεί στις 1/4/2008, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της με αρ. .../18-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αρ./18-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής, σε ότι αφορά στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», **γίνεται δεκτός**.

3. Για τα συμπληρωματικά στοιχεία που αφορούν στις εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» και «.....» χρήσης 2006.

Για τις υποθέσεις αυτές έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 και των άρθρων 49 παρ.3 και 57 παρ.2 του ν.4859/00 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής. Ωστόσο, για τη χρήση 2006 έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής την **31/12/2017**, ούτε δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναφέρεται παραπάνω και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων με αρ. **.../18-6-2018**, με αρ. **..../18-6-2018** και με αρ. **..../18-6-2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής, **γίνεται δεκτός**, κατά το μέρος που αφορά στη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και στη λήψη των είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....».

4. Ως προς την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου με αρ. **..../..../18-6-2018** χρήσης 2013 δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς εκδόθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό η υπ' αριθμ. **../18-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 -31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	36.995,88	927,88	127.354,88	90.359,00
Φόρος που αναλογεί	8.139,09	87.544,13	28.018,07	19.856,98
Μείον φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε με το Ν.3697/2008		7.396.,56	7.396,56	7.396,56

Κύριος φόρος για καταβολή	8.139,09	80.147,57	20.621,51	12.482,42
Προκαταβολή φόρου	4.476,50	4.476,50	4.476,50	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0	64.389,98	11.161,78	11.161,78
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	12.615,59	149.014,05	36.259,79	23.644,20

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις, όπως απεικονίζονται στο σημείωμα του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (υπ' αριθμ. **../18-6-2018** πράξη) αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **12.482,42 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	14.978,90 €	6.241,21 €	4.920,57 €	11.161,78 €	11.161,78 €

Ως προς την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου με αρ./...../18-6-2018 φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, με την [ΠΟΛ. 1252/2015](#) απόφαση, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013, [άρθρα 53](#) , [54](#) , [55](#) , [56](#) , [57](#) , [58](#) , [59](#) , [60](#) , [61](#) και [62](#)), ορίζεται :

«ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3).

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του [άρθρου 54 παρ.1](#), διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου ([άρθρο 54 παρ. 3](#)). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά

περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#)), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επίσης, ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης η', που αφορούν την [παρ. 1 του άρθρου 13](#), εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση.

Επίσης, νοείται επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης, σε κάθε περίπτωση, που αυτή αφορά διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.

Τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ.»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης ζήτησε από την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», με την με αρ./2013 πρόσκληση, τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2006 και τα έγγραφα που αφορούν στις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», στην οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε. Στη συνέχεια, ο έλεγχος ζήτησε από την ελεγχόμενη επιχείρηση, με την με αρ./2013 πρόσκληση, τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2010, 2011, 2012 και 2013. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε ούτε στην δεύτερη πρόσκληση του ελέγχου. Ακολούθως, κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./08.12.2017 (αρ. πρωτ. εισερχ Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης/14-12-2017) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τη συνημμένη σε αυτό από 1/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ., ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης ζήτησε από την ελεγχόμενη με το με αρ./2017 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών τα φορολογικά στοιχεία χρήσης 2006 εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....» και «.....» και τα φορολογικά στοιχεία χρήσης 2007 εκδόσεως της επιχείρησης «.....», τα παραστατικά εξόφλησής τους καθώς και τα βιβλία των ανωτέρω χρήσεων. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα εντός της ταχθείσας από αυτό προθεσμίας.

Επειδή, η αρχική παράβαση της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων διαπράχθηκε πριν την ισχύ του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), ήτοι το έτος 2013 και αφορά στον ίδιο έλεγχο. Επομένως, δεν τίθεται θέμα υποτροπής της ίδιας παράβασης και ως εκ τούτου δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013. Με βάση τα ανωτέρω, η με/...../18-6-2018

πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, θα πρέπει **να τροποποιηθεί** κατά το μέρος που αφορά στην επιβολή προστίμου λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, ως ομόρρυθμα μέλη της λυθείσας επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την αποδοχή αυτής και την **ακύρωση** α) της με αριθμό **.../18-6-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, β) της με αριθμό **.../18-6-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 γ) της με αριθμό **.../18-6-2018** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 και δ) της με αριθμό **.../18-6-2018** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, **λόγω παραγραφής**.

2) την αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** α) της με αριθμό **.../18-6-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 -31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, **λόγω παραγραφής**, κατά το μέρος που αφορά στη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και στη λήψη των είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και β) της με αριθμό **.../.../18-6-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, κατά το μέρος που αφορά στην επιβολή προστίμου λόγω υποτροπής της ίδιας παράβασης.

3) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** α) της με αριθμό **.../.../12-6-2018** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2006, β) της με αριθμό **.../.../18-6-2018** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007, γ) της με αριθμό **.../.../18-6-2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2013 και δ) της με αριθμό **.../18-6-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος εισοδήματος

Α) Η υπ' αριθμ. .../18-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2007 (χρήσης 2006)** (τροποποίηση της πράξης σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης).

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	8.139,09	72.008,48	12.482,42
Προκαταβολή φόρου	4.476,50		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		64.389,98	11.161,78
Σύνολο για καταβολή	12.615,59	136.398,46	23.644,20

Β) Η με αριθμό/18-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007)**

Ποσό για καταβολή **49.224,62 €**

Κ.Β.Σ.

Α) Η με αριθμό/..../18-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου **χρήσης 2006**

Ποσό καταλογισμού **36.143,60 €**

Β) Η με αριθμό/..../18-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου **χρήσης 2007**

Ποσό καταλογισμού **24.532,80 €**

Γ) Η με αριθμό/..../18-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2013**

Ποσό καταλογισμού **400,00 €**

Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό/..../18-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 (τροποποίηση της πράξης σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης).

Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, κατόπιν έγγραφου αιτήματος (αρ. πρωτ. /6-12-2017) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων χρήσεων 2006 -2007 έκδοσης των επιχειρήσεων «.....», «.....» και «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13, 14, 24 και 54 παρ. 1 παρ. δ' του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 παρ. γ' του Ν.4174/2013.

Ποσό καταλογισμού : **250.00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.