



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-11-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1891

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-7-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε**» με **ΑΦΜ**, που έχει την έδρα της στον, Τ.Κ., με αντικείμενο εργασιών «κατασκευή κάδων, φτυαριών,

αρπαγών και λαβών γερανούς, εκσκαφείς και παρόμοια μηχανήματα», κατά των: α)με αριθ...../10-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006), β)με αριθμ./10-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, γ)με αριθμ...../10-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του αρ.6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006- 31/12/2006, δ)με αριθμ./10-6-2018 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 και ε)με αριθμ./10-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18/7/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-07-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **Ο.Ε.**», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/**10-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.852,15€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 4.338,79€, ήτοι **συνολικό ποσό 9.190,94€**.
- Με την με αριθμό/**10-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 8.003,11€ πλέον πρόσθετου φόρου 7.156,39€, ήτοι **συνολικό ποσό 15.159,50€**.
- Με την υπ'αριθμ./**10-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του αρ.6 ν.2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 3.385,68€.

- Με την υπ' αριθμ./10-6-2018 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν. 1882/1990 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία κύρωση **ποσού 6.771,33€** επειδή αποδέχθηκε φορολογικά στοιχεία για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της με σκοπό την έκπτωση του Φ.Π.Α., τον οποίο και υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη.
- Με την υπ' αριθμ./10-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, **ποσού 14.255,44€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Σερρών, δυνάμει της με αριθμ./29-12-2017 εντολής ελέγχου, βάσει των από 10-6-2018 εκθέσεων ελέγχου Προστίμου αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 (Κ.Β.Σ.), Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α, Προστίμου Φ.Π.Α και Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990 της ίδιας Δ.Ο.Υ., με την οποία κρίθηκε ότι η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «..... Ο.Ε» με Α.Φ.Μ., έλαβε στη χρήση 2006 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 35.638,59€ πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. εισερχ./11-12-2017 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, με το οποίο απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Σερρών η από 4-12-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στην ατομική επιχείρηση, σύμφωνα με την οποία ο εξέδωσε πλήθος πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2006 - 2012 και μεταξύ αυτών και τρία τιμολόγια χρήσης 2006, καθαρής αξίας 35.638,59€ πλέον Φ.Π.Α., με λήπτη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα απαραίτητα βιβλία και στοιχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε έλεγχο της εν λόγω χρήσης σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005, ενώ έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά. Σε ό,τι αφορά το Φ.Π.Α. αποδέχθηκε τις δηλωθείσες εκροές και τις εισροές της ελεγχόμενης χρήσης, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον προσωρινό έλεγχο Φ.Π.Α. που διενεργήθηκε στις 10-1-2008, αφαιρώντας από τις δηλωθείσες εισροές την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων. Επιπλέον, καταλόγισε το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, όπως αυτό αντικατέστησε το πρόστιμο του άρ.6 του Ν. 2523/97 και το αντίστοιχο πρόστιμο Κ.Β.Σ. Τέλος καταλόγισε ειδική χρηματική κύρωση του άρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990, λόγω μη απόδοσης στο Δημόσιο από τον εκδότη του Φ.Π.Α των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006.

Επισημαίνεται ότι για την κρινόμενη χρήση δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος, ούτε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-7-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς αυτές εκδόθηκαν κατά παράβαση του άρθρου 9 του Ν. 2523/97. Στο κείμενο των ανωτέρω πράξεων δεν αναφέρεται σε τι συνίσταται η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, ούτε ποιος είναι ο φυσικός αυτοουργός έκδοσης αυτών.
2. Παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας η μη επίδοση σημειώματος ελέγχου στο φορολογούμενο πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων.
3. Η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 33 του Κ.Β.Σ. θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση. Ωστόσο, βασική προϋπόθεση για να θεωρηθεί το εκδοθέν στοιχείο εικονικό είναι ο εκδότης και ο αποδέκτης του στοιχείου να συνέργησαν με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κάτι που δεν συνέβη ποτέ. Η εταιρεία τους ουδέποτε απέκρυψε φορολογητέα ύλη. Κατά την ελεγχόμενη χρήση είχε ενεργή εμπορική δραστηριότητα, όλες οι πωλήσεις ήταν χονδρικές και άρα επώνυμες. Η εταιρεία τους ενεργώντας στα πλαίσια των χρηστών συναλλακτικών ηθών, είχε διαμορφώσει την πεποίθηση ότι δεν υπήρχε κανένα πρόβλημα εικονικότητας στα επίμαχα τιμολόγια. Καλόπιστα αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της τα τιμολόγια αυτά.
4. Αδυναμία της φορολογικής αρχής να επανέλθει για έλεγχο στη χρήση 2006 καθώς έχει ήδη διενεργηθεί έλεγχος. Περαιτέρω, δεν είναι δυνατόν η προσφεύγουσα να γνωρίζει ότι δέκα και πλέον έτη μετά μπορεί να ξαναγίνει έλεγχος, προκειμένου να διατηρήσει τα βιβλία και στοιχεία της. Περαιτέρω, αμφισβητεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο μετά την πάροδο τόσο μεγάλου χρονικού διαστήματος.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της

πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από*

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι εφόσον :

- η συναλλαγή είναι πραγματική,

- το ληφθέν φορολογικό στοιχείο είναι τυπικό νόμιμο, ήτοι δεν είναι πλαστό και έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.)

- προέρχεται από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή.

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο αποδείχθηκε ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων είναι μεν πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο, υπό την έννοια ότι ουδέποτε υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. Δεν δηλώθηκε από κανένα αντισυμβαλλόμενο ως πελάτης, άρα δεν πραγματοποίησε ποτέ αγορές εμπορευμάτων, ούτε είχε μεταφορικά μέσα για τη διακίνηση αυτών, ενώ όλα τα παραστατικά φέρεται να εξοφλούνται μετρητοίς.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, όπως αποδεικτικά εξόφλησης των τιμολογίων, έγγραφα μεταφοράς των υλικών κ.α., που να κλονίζουν την πεποίθηση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της κατά το άρθρο 20 παρ.2 συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης

των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το από 11-5-2018 αποδεικτικό επίδοσης επέδωσε νόμιμα στο του, ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας «..... Ο.Ε.», το υπ' αριθμ...../30-4-2018 σημείωμα διαπιστώσεων

ελέγχου και τον υπ' αριθμ./8-5-2018 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, τον υπ' αριθμ./8-5-2018 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2006, τον υπ' αριθμ./8-5-2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α, το υπ' αριθμ...../8-5-2018 προσωρινό προσδιορισμό ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990 και τον υπ' αριθμ./8-5-2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου **72 παρ. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **84 παρ. 1, 4β και 5 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α)

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.

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

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 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) 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.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή, με την **Πολ. 1165/2018** έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία «η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/1997** «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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/2000 «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από

τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣΤΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε 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, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν.4174/2013 "Πεδίο εφαρμογής"

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.ΙΑ).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως **καταλογίζεται** σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, **ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών** (πρβλ.ΣΤΕ 4034/1999 και ΣΤΕ 3398/2015). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, με τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο να χωρέσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 7).

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8, παρ. 12, ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της, από την μέχρι τώρα όμως δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/2000 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλλε δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ. παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος (άρθρο 84 παρ. 5 του Ν.2238/94 και το άρθρο 9 του Ν.2523/97), ήτοι έως την 31/12/2022.
- Επικουρικά, το συμπληρωματικό στοιχείο (υπ' αριθμ./11-12-2017 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων) που αποτέλεσε την αιτία του ελέγχου, περιήλθε στην αρμόδια φορολογική αρχή στο δέκατο έτος της παραγραφής. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις φόρου εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ. παρατείνεται για ένα ακόμη έτος (άρθρο 84 παρ.4, τελευταίο εδάφιο, & αρ.68 παρ.2 του Ν.2238/94)), ήτοι έως την 31/12/2018.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλλε εκκαθαριστική Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 57 παρ. 2α του Ν.2859/2000), δεδομένου ότι στο Φ.Π.Α. δεν υπάρχει διάταξη αντίστοιχη με του εισοδήματος περί παράτασης παραγραφής κατά ένα ημερολογιακό έτος όταν το συμπληρωματικό στοιχείο περιέλθει στο τελευταίο έτος της παραγραφής, ήτοι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. επήλθε την 31/12/2017.
- Η ειδική χρηματική κύρωση του αρ. 8 παρ.12 του Ν. 1882/1990, είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., δεδομένου ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. έχει παραγραφεί, αντίστοιχα έχει παραγραφεί και το δικαίωμά του να επιβάλλει την ως άνω χρηματική κύρωση.

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός περί παραγραφής του Φ.Π.Α., του Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, όπως αυτός αντικαταστάθηκε με το αρ. 29 του Ν.4472/2017 και της ειδικής χρηματικής κύρωσης γίνεται δεκτός ως νόμω βάσιμος για τη χρήση 2006. Αντίθετα, ο ισχυρισμός περί παραγραφής της οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 και της πράξης επιβολής προστίμου του αρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 χρήσης 2006, απορρίπτεται, ως νόμω αβάσιμος, σύμφωνα με τα ως άνω προεκτεθέντα.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από 11-7-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... Ο.Ε» με ΑΦΜ ως ακολούθως:

α) την **ακύρωση** λόγω παραγραφής των:

1)υπ' αριθμ./10-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006 2)υπ' αριθμ./10-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 79 του ν. 4472/2017 χρήσης 2006, και

3)υπ' αριθμ./10-6-2017 πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12. του Ν. 1882/1990, χρήσης 2006

β)την **επικύρωση** των:

1)υπ' αριθμ./10-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006), και

2)υπ' αριθμ...../10-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, χρήσης 2006.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθ./10-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές			22.055,24	22.055,24	22.055,24
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		4.852,15	4.852,15	4.852,15
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			4.338,79	4.338,79	4.338,79
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		9.190,94	9.190,94	9.190,94
	για επιστροφή				

2)Επί της υπ' αρ./10-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	8.003,11 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	7.156,39 €	0,00 €
Σύνολο	15.159,50 €	0,00 €

3)Επί της υπ' αρ./10-6-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

Ποσό προστίμου 6.771,33 χ 50% = 3.385,67	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.385,68 €	0,00 €

4)Επί της υπ' αρ./10-6-2018 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρ. 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	6.771,33 €	0,00€

5)Επί της υπ' αρ./10-6-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2006

Ποσό προστίμου 35.638,59 Χ 40% = 14.255,44 €	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	14.255,44 €	14.255,44 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.