



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/01/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 17

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

- β) της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
- γ) της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
- δ) της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
- ε) της υπ' αριθ./19.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010),
- στ) της υπ' αριθ./19.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
- ζ) της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ./19.07.2018,/19.07.2018,/19.07.2018 και/19.07.2018 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010 αντιστοίχως, την υπ' αριθ./19.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010), την υπ' αριθ./19.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 και την υπ' αριθ./19.02.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

Με την υπ' αριθ./19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 10.300,00€, λόγω λήψης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «.....»

Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 51.500,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 51.500,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 16.780,00€, λόγω λήψης εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 83.900,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 83.900,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 4.728,00€, λόγω λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 23.640,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 23.640,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 920,00€, λόγω λήψης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτής, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 4.600,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 4.600,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./19.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 551,17€ και εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 ποσού 323,74€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 874,91€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτής, εκδόσεως της επιχείρησης

«..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 4.600,00€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Με την υπ' αριθ./19.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, φόρος ποσού 874,00€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 787,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.661,91€, ενώ εξαλείφθηκε και το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 2.820,45€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτή, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.»ς, καθαρής αξίας 4.600,00€ πλέον ΦΠΑ 874,00€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών και τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 437,00€, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτής, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», καθαρής αξίας 4.600,00€ πλέον ΦΠΑ 874,00€, παράβαση που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 874,00€ x 50%.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 19/07/2018 εκθέσεων ελέγχου προστίμου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αρ./04.05.2018 και/04.05.2018 εντολών του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, έχει παραγραφεί με την παρέλευση της πενταετίας ενώ, ταυτοχρόνως, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, ώστε να

συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος*».

Επειδή, στο άρθρο 84 του ν.2238/94 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.....*».

Επειδή, με την 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...*».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του*».

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι: «*Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.*». Με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται πιο συγκεκριμένα ότι: «*Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις, β) τα φύλλα ελέγχου και γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...*». Ως εκ τούτου η βεβαίωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βασίζεται στους τίτλους βεβαίωσης της φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς ως προς τον χρόνο παραγραφής ακολουθεί τα οριζόμενα στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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,..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...*».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «*Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «*Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι*

το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «*Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000*».

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 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, με την ΠΟΛ. 1100/2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί δυνατότητας έκδοσης συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και έγινε δεκτό ότι: «*Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητος γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία" αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.)...*».

Επειδή, με την απόφαση 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι: «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002,

ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ιδίου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών...».

Επειδή, για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007), ο προσφεύγων έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν.3296/2004 περί περαίωσης υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο (αυτοέλεγχο).

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «*Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...*».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του ν.3888/2010, αποδεχόμενος, στις 23/11/2010, το σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτη 2009 και 2010 αντιστοίχως), εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΦΠΑ) προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε στις 21/03/2011 την υπ' αριθ./2011 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, δη εμπροθέσμως, ενώ δεν προκύπτει η έκδοση και κοινοποίηση αρχικού φύλλου ελέγχου ή πράξης για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση Ο.Ε. – Α.Φ.Μ. και λήπτη τον προσφεύγοντα, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής με το υπ' αριθ. πρωτ./28.11.2017 έγγραφό της, δη πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010. Το ανωτέρω αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων κατά την υπαγωγή της στις διατάξεις περί αυτοελέγχου και εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου α) για επιβολή προστίμων ΚΒΣ, αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, κατέστη δεκαετής, λόγω του ανωτέρω

συμπληρωματικού στοιχείου υφιστάμενου αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωση ν.3296/2004 και 3888/2010), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, β) για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 κατέστη δεκαετής, λόγω του ανωτέρω συμπληρωματικού στοιχείου, ακόμη και αν δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1052/2007 και γ) αντιθέτως, για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 παρέμεινε πενταετής, καίτοι περιέλευσης σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου, λόγω έλλειψης αρχικού φύλλου ελέγχου, βάσει των άρθρων 57 παρ. 1 του ν.2859/2000 και 9 παρ. 5 ν.2523/1997, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1125/2004.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 19/07/2017, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ, καθώς και επιβολή προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/1997 (λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά κύριο φόρο), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 5 ν.2523/1997 και 57 παρ. 1 και 2 ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004, και β) το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010, καθώς και καταλογισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010), δεν είχε παραγραφεί εμπόπτοντας στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, περί δεκαετούς παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται εν μέρει αποδεκτός για την υπ' αριθ./19.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την υπ' αριθ./19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της από 07/09/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,
2. την επικύρωση της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,
4. την επικύρωση της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,
5. την επικύρωση της υπ' αριθ./19.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,
6. την ακύρωση της υπ' αριθ./19.07.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, λόγω παραγραφής, και
7. την ακύρωση της υπ' αριθ./19.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015

της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο	10.300,00 €
----------	-------------

Η υπ' αριθ. /19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο	16.780,00 €
----------	-------------

Η υπ' αριθ. /19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	4.728,00 €
----------	------------

Η υπ' αριθ. /19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο	920,00 €
----------	----------

Η υπ' αριθ. /19.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2011

Κύριος Φόρος	551,17 €
Εισφορά αλληλεγγύης	323,74 €
Σύνολο για καταβολή	874,91 €

Η υπ' αριθ. /19.07.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	0,00 €	2.820,45 €	2.820,45 €
Κύριος Φόρος	874,00 €	0,00 €	-874,00 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58Α ν.4174/2013	787,91 €	0,00 €	-787,91 €
Σύνολο για καταβολή	1.661,91 €	0,00 €	-1.661,91 €

Η υπ' αριθ. /19.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	437,00 €	0,00 €	-437,00 €

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.