



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/04/2019

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

Αριθμός απόφασης: 820

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.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'/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. Την από 07/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./.....2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,

- β) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010),
- γ) της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
- δ) της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
- ε) της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) και την υπ' αρ.2018 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.
7. Τα υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/ΕΙ2019/ΕΜΠ/14.03.2019 και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/ΕΙ2019/ΕΜΠ/01.04.2019 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με τα υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/ΕΙ2019/ΕΜΠ/14.03.2019 και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/ΕΙ2019/ΕΜΠ/01.04.2019 συμπληρωματικά υπομνήματα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 133.648,16€, λόγω α) έκδοσης σαράντα τεσσάρων (-44-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 153.834,30€ και β) λήψης είκοσι τριών (-23-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 180.286,10€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που

επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 334.120,40€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./.....2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 151.482,89€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 139.879,30€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 291.362,19, λόγω α) έκδοσης σαράντα τεσσάρων (-44-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 153.834,30€ και β) λήψης είκοσι τριών (-23-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 180.286,10€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./.....2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, κύριος φόρος ποσού 108.145,05€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 99.861,14€, ήτοι συνολικό ποσό 208.006,19€, λόγω α) έκδοσης σαράντα τεσσάρων (-44-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 153.834,30€ πλέον ΦΠΑ 15.383,43€ και β) λήψης είκοσι τριών (-23-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 180.286,10€ πλέον ΦΠΑ 18.158,33€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών και τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./.....2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 9.079,17€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης είκοσι τριών (-23-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 180.286,10€ πλέον ΦΠΑ 18.158,33€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Με την υπ' αριθ./.....2018 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, ειδική κύρωση ποσού 1.929,83€, ήτοι το ισόποσο της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 19.298,25€ πλέον ΦΠΑ 1.929,83€ και δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 31/10/2018 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./.....02.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής επί λήψης συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών. Άρνηση εικονικότητας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται την αντιδικία με πελάτες της που φέρονται λήπτες των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, την άσκηση ένδικων βοηθημάτων και την έκδοση διαταγών πληρωμής.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

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, προΐσχύουσες 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, με το 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. 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 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 φορολογούμενου 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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η 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)... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση...».

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, 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 ερείσματος της.

Επειδή, από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 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 και βασίζεται σε αυτές καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών 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). Επιπρόσθετα, η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, αφενός, δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος, αφετέρου δε, δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της. Περαιτέρω, όμως, το γεγονός ότι 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 περ. α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα - δεδομένης και της επιταγής της στενής ερμηνείας των διατάξεων που διέπουν το Φορολογικό Δίκαιο - 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.

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, 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 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 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 ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο... 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 ίδιου 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, με την ΠΟΛ. 1165/2018 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ.147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, 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, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα Εισοδήματος του Taxis, η προσφεύγουσα υπέβαλε, εκπροθέσμως, στις 23/06/2011, την υπ' αριθ./2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, μη επηρεάζοντας το χρόνο παραγραφής σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ.1165/2018.

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/10/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, η προσφεύγουσα υπέβαλε, την υπ' αριθ. αρχική και την υπ' αριθ. τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, στις 23/05/2011 και 04/11/2011 αντίστοιχα, χωρίς να επηρεάζεται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 3 του ν.2859/2000.

Επειδή, κατά την παραδοχή του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, για τη διενέργεια επανελέγχου συμπληρωματικό στοιχείο, αποτέλεσε η από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την επιχείρηση «..... Α.Ε.Β.Ε.» – Α.Φ.Μ. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην προαναφερθείσα έκθεση που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 31/10/2018 εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αφορμή της διενέργειας ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. προκαταρκτική παραγγελία του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Βέροιας που κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ την 07/11/2014 και εν συνεχεία έλαβε νέο αριθμό κατά τη διάρκεια του έτους 2016, με την οποία ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ η εξέταση τυχόν διενέργειας εικονικών σφαγών ζώων από το σφαγείο και η διερεύνηση φορολογικών παραβάσεων. Στον φάκελο της δικογραφίας περιλαμβάνονταν καταγγελία εκδοροσφαγέων που εργάζονταν στο σφαγείο με καταγραφές εικονικών σφαγών. Εν συνεχεία, με το υπ' αριθ. πρωτ./.....05.2015 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ διαβιβάστηκε καταγγελία για εικονικές σφαγές και ελληνοποιήσεις, κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012 σε σφαγείο της Βέροιας,

ιδιοκτησίας Σύμφωνα με τις ως άνω δύο καταγγελίες (προς την Εισαγγελία Πρωτοδικών Βέροιας και προς το ΣΔΟΕ), το προέβη σε πάνω από 300 (περιπτώσεις) εικονικές σφαγές βοοειδών οι οποίες αποδεικνύονται από το γεγονός ότι, σε πλείστες περιπτώσεις, οι θεωρημένες, από το ΙΚΑ, αποδείξεις είσπραξης εισφορών εργατών σφαγής, εκδοράς κ.λπ. και οι αποδείξεις είσπραξης εισφορών φορτοεκφορτωτών διαφέρουν ως προς τον αριθμό σφαγέντων και μεταφερθέντων από το σφαγείο, ζώων σε σχέση με τον αριθμό των ζώων που καταγράφονται ως σφαγέντα στις καταστάσεις του σφαγείου. Ειδικότερα, με το υπ' αριθ. πρωτ./.....11.2014 έγγραφο του Πταισματοδικείου Βέροιας παραδόθηκε φωτοαντίγραφο κατάστασης με τις καταγγελλόμενες εικονικές σφαγές βοοειδών, στις οποίες αναγράφονται διακριτά οι ημερομηνίες, ο αριθμός των δελτίων ποσοτικής παραλαβής και ο αριθμός των εικονικών σφαγών ανά δελτίο ποσοτικής παραλαβής, με συνημμένα τα σχετικά ημερήσια και μηνιαία δελτία σφαγής ζώων και οι καταστάσεις σφαγέντων ζώων. Από την αντιπαραβολή των προαναφερθέντων δελτίων προκύπτουν: α) τα στοιχεία του παραγωγού – κτηνοτρόφου και της εκμετάλλευσής του, β) τα στοιχεία του εμπόρου – αγοραστή των ζώων και γ) το είδος των ζώων και η σειρά σφαγής τους. Επισημαίνεται ότι, το Ημερήσιο Δελτίο Σφαγής περιλαμβάνει ανά έμπορο, συγκεντρωτικά στοιχεία για το είδος και τον αριθμό προς σφαγή ζώων, ενώ το Ημερήσιο Δελτίο Σφαγέντων περιλαμβάνει ανά ζώο, αναλυτικά στοιχεία, όπως αριθμό ενωτίου και όνομα παραγωγού. Δεδομένου ότι επί συνόλου 327 καταγγελλόμενων συναλλαγών, 23 συναλλαγές (εικονικών) σφαγών βοοειδών φέρονται να πραγματοποιήθηκαν είτε από τις ατομικές επιχειρήσεις των ιδιοκτητών των σφαγείων είτε από προσωπική τους εταιρεία, ήτοι την προσφεύγουσα, για την εξακρίβωση των καταγγελλόμενων συναλλαγών, η ελεγκτική αρχή απέστειλε, μεταξύ άλλων, το με αρ. πρωτ./08.10.2015 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων προς τους εκπροσώπους της προσφεύγουσας, ως εμπλεκόμενη με την καταγγελία εταιρεία, αφού τούτη περιλαμβάνεται στις καταστάσεις των φερόμενων εικονικών σφαγών, της οποίας το λογιστήριο και τα λογιστικά αρχεία τηρούνταν στην έδρα του σφαγείου, όπως καταγράφεται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της εταιρείας Α.Ε.Β.Ε.. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, βάσει των καταγγελλόμενων, εμπλέκεται σε 19 εκ των 327 περιπτώσεων εικονικών σφαγών με διττή ιδιότητα, ως κτηνοτρόφος - πωλητής των βοοειδών και ως «αγοραστής» των σφαγίων. Εν συνεχεία, όπως προκύπτει από την ίδια έκθεση που συντάχθηκε για την επιχείρηση «..... Α.Ε.Β.Ε.» από την Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, το πόρισμα της οποίας η ίδια ελεγκτική αρχή εξέλαβε ως συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καίτοι η εκδοθείσα εντολή ελέγχου αφορούσε την επιχείρηση Α.Ε.Β.Ε., διενεργήθηκε έλεγχος της ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων της προσφεύγουσας και διασταυρώσεις των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών προκειμένου να εντοπιστούν διαφορές με δηλώσεις αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας και των καταγγελλόμενων ως εικονικών συναλλαγών της, ως αυτές απαριθμούνται στην κατάσταση που εγχειρίστηκε στο

φάκελο της δικογραφίας με τις καταγγελλόμενες εικονικές σφαγές βοοειδών πριν τις 14/11/2014 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στην ελεγκτική αρχή/14.11.2014) ή ήδη από το έτος 2014, προέκυψε ότι εξέδιδε δελτία αποστολής με διαφορετικό αριθμό ζώων σε σχέση με τα ζώα που παραλαμβάνονταν και σφάζονταν την ημέρα της μεταφοράς (π.χ. στις 06/04/2010 εξέδωσε Δελτίο Αποστολής για 35 ζώα ενώ από το παρελήφθησαν 32 ζώα, ενώ στις 22/04/2010 εξέδωσε δελτίο αποστολής για 10 ζώα ενώ το φέρεται να παρέλαβε 12 ζώα), δελτία αποστολής χωρίς να αναγράφει τον αριθμό των ενωτίων των ζώων, καθιστώντας αδύνατη την ιχνηλασιμότητα τους, τιμολόγια πώλησης για ζώα που δεν ανήκαν στην εκμετάλλευση της αλλά ούτε είχε αγοράσει (την 01/04/2010 πούλησε ζώο της κτηνοτρόφου – Α.Φ.Μ. το οποίο όμως εμφανίζεται, σύμφωνα με τα παραστατικά να αγοράζει στις 03/04/2010 δηλαδή 2 μέρες μετά), τιμολόγιο πώλησης προς 2 διαφορετικούς πελάτες για το ίδιο ζώο, δηλαδή πούλησε 2 φορές το ίδιο ζώο (στις 24/04/2010) προς τον – Α.Φ.Μ. και την Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ., δήλωσε προς σφαγή ζώα που δεν ανήκαν στην εκμετάλλευση της και ακολούθως εκδόθηκε το σχετικό Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής από το Σφαγείο, μόνο που τα ζώα εισήχθησαν από την επιχείρηση ΜΟΝ. ΕΠΕ και ήταν άμεσης σφαγής και δήλωσε ότι πουλάει ζώα ιδιοκτησίας της προς την επιχείρηση ΜΟΝ. ΕΠΕ η οποία αναλάμβανε το κόστος σφαγής τους αλλά τα ζώα τελικά πωλούνταν σε άλλους εμπόρους. Εκτός των προαναφερθέντων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος επεκτάθηκε στο άνοιγμα οκτώ τραπεζικών λογαριασμών (εσωτερικού) της προσφεύγουσας αλλά και τραπεζικών λογαριασμών αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης (..... Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.) προκειμένου να διασταυρωθεί ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών. Συμπερασματικά, κατά τους ισχυρισμούς της ελεγκτικής αρχής, ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε μόνο στις προαναφερθείσες διαφορές μεταξύ των καταστάσεων του σφαγείου για να αποδείξει την εικονικότητα των σφαγών, αλλά διενήργησε ενδελεχή έλεγχο της δυνατότητας πραγματοποίησης της κάθε καταγγελλόμενης συναλλαγής ξεχωριστά με την εξέταση όλων των αντισυμβαλλόμενων που καταγράφονται στις καταγγελλόμενες εικονικές σφαγές (κτηνοτρόφοι, έμποροι, μεταφορείς) και έγιναν διασταυρώσεις με όλους τους εμπλεκόμενους φορείς (άλλες Δ.Ο.Υ., Κτηνιατρικές Υπηρεσίες, ΟΠΕΚΕΠΕ, ΕΛΓΟ – Δήμητρα, Δ/νσεις Μεταφορών κ.λπ.).

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι κατά το χρόνο έκδοσης της υπ' αριθ./27.11.2014 εντολής για διενέργεια ελέγχου στην επιχείρηση Α.Ε.Β.Ε. βάσει της υπ' αριθ. προκαταρκτικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Βέροιας, η ελεγκτική αρχή είχε λάβει γνώση με το υπ' αριθ. πρωτ./.....11.2014 έγγραφο του Πταισματοδικείου Βέροιας, εντός της αρχικής πενταετίας παραγραφής της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, της κατάστασης με τις καταγγελλόμενες εικονικές σφαγές βοοειδών, στις οποίες αναγράφονται διακριτά οι ημερομηνίες, ο αριθμός των δελτίων ποσοτικής παραλαβής και ο αριθμός των εικονικών σφαγών ανά δελτίο ποσοτικής παραλαβής, με συνημμένα τα σχετικά ημερήσια και μηνιαία δελτία σφαγής ζώων και οι καταστάσεις σφαγέντων ζώων, από

την αντιπαραβολή των οποίων προέκυπταν, αρχικώς, οι συναλλαγές της προσφεύγουσας ως εμπλεκόμενης σε κύκλωμα εικονικών σφαγών και επομένως, είχε εγερθεί βάσιμη υπόνοια για την εικονικότητά τους. Η κρίση αυτή ενισχύεται και από την ρητή αναφορά στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της εταιρείας Α.Ε.Β.Ε. ότι απεστάλη το με αρ. πρωτ./08.10.2015 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων προς τους εκπροσώπους της προσφεύγουσας, ήτοι εντός της αρχικής πενταετίας παραγραφής της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου, ως εμπλεκόμενης με την καταγγελία εταιρεία, αφού τούτη περιλαμβάνεται στις καταστάσεις των φερόμενων εικονικών σφαγών και της οποίας το λογιστήριο και τα λογιστικά αρχεία τηρούνταν στην έδρα του σφαγείου. Κατόπιν, η ελεγκτική αρχή προέβη, δίχως την έκδοση εντολής αλλά δυνάμει της εντολής φορολογικού ελέγχου για την επιχείρηση Α.Ε.Β.Ε., σε έλεγχο της ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων της προσφεύγουσας και διασταυρώσεις των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, ελεγκτικές ενέργειες που αποτελούν βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου, βάσει στοιχείων και πληροφοριών που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να αξιοποιήσει εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής (πενταετούς). Περαιτέρω, η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του ν.2238/1994, και το άρθρο 57 παρ. 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 (ΣτΕ 2934/2017). Συνεπώς, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο η από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την επιχείρηση «..... Α.Ε.Β.Ε.» – Α.Φ.Μ. διότι, αφενός, τα κρίσιμα, ουσιαστικά και θεμελιώδη στοιχεία περί εμπλοκής της προσφεύγουσας σε κύκλωμα εικονικών σφαγών περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 πενταετίας και δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, αφετέρου δεν προέβη, άμεσα και εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής στην έκδοση σχετικής εντολής ελέγχου και στη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση πράξεων, καίτοι είχε προβεί σε έλεγχο της ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων της προσφεύγουσας, που επιδόθηκαν στην ελεγκτική αρχή κατόπιν του με αρ. πρωτ./08.10.2015 αιτήματος παροχής πληροφοριών και στοιχείων. Εν κατακλείδι, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο η εν λόγω από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την επιχείρηση «..... Α.Ε.Β.Ε.» – Α.Φ.Μ., με την οποία έγινε επεξεργασία των φερόμενων ως εικονικών σφαγών καθώς και τα ευρήματα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 31/10/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή

φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΚΒΣ, καθώς και για επιβολή προστίμου ΦΠΑ και ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν.1882/1990 (λόγω του παρακολουθηματικού τους χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον ΦΠΑ και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την κύρια φορολογία), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, ήτοι οικ. έτος 2011, έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, την 31/12/2016, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 1 του ν.2238/1994, 57 παρ. 1 του ν.2859/2000 και 9 παρ. 5 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./07.12.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./.....2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, λόγω παραγραφής,
2. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./.....2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010), λόγω παραγραφής,
3. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./.....2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, λόγω παραγραφής,
4. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./.....2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, λόγω παραγραφής,
5. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./.....2018 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, λόγω παραγραφής.

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

Η υπ' αριθ./.....2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	133.648,16€	0,00€	-133.648,16€

Η υπ' αριθ./.....2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	151.482,89 €	0,00 €	-151.482,89 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	75.741,45 €	0,00 €	-75.741,45 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	64.137,85 €	0,00 €	-64.137,85 €
Σύνολο για καταβολή	291.362,19 €	0,00 €	-291.362,19 €

Η υπ' αριθ./.....2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	108.145,05 €	0,00 €	-108.145,05 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	54.072,53 €	0,00 €	-54.072,53 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	45.788,61 €	0,00 €	-45.788,61 €
Σύνολο για καταβολή	208.006,19 €	0,00 €	-208.006,19 €

Η υπ' αριθ./.....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	9.079,17 €	0,00 €	-9.079,17 €

Η υπ' αριθ./.....2018 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Ειδική κύρωση	1.929,83 €	0,00 €	-1.929,83 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

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.