



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

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

Θεσσαλονίκη, 3/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1003

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **4/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:...** κατά: α) της αριθ. ... - **10/12/2018 (elenxis ... - 10/12/2018)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 – οικ. έτους 2008, β) της αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, γ) της αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, δ) της αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 και του με αρ. ... - **5/11/2018** Σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **4/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... - **10/12/2018 (elenxis ... - 10/12/2018)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 – οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 243.210,92€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 131.081,59€ και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 114.827,47€, δη σύνολο φόρου **489.119,98€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω έκδοσης δεκατριών (13) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.337.732,66€ πλέον ΦΠΑ αξίας 254.169,23€ με συνολική μερικώς εικονική αξία (η οποία δε μπορεί να προσδιοριστεί για έκαστο φορολογικό στοιχείο) 951.000,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 180.690,00€ προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και την προσθήκη αυτής στα καθαρά κέρδη ως λογιστικής διαφοράς.
- ✓ Με τη με αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 399,30€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 122.204,17€, πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 61.102,09€ και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 53.525,40€, δη σύνολο φόρου **236.831,66€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών.
- ✓ Με τη με αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.317,94€**, για μη απόδοση φόρου ως εκδότρια βάσει ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 26.700,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 5.073,00€, με μερικώς εικονική αξία 13.873,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 2.635,87€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που δεν αποδόθηκε $2.635,87€ \times 50\% = 1,317,94€$.
- ✓ Με τη με αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **90.345,00€**, για μη απόδοση ως εκδότρια φόρου βάσει των προαναφερθέντων εκδοθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που δεν αποδόθηκε $180.690,00\text{€} \times 50\% = 90.345,00\text{€}$.

- ✓ Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση των ανωτέρω πράξεων είχε κοινοποιηθεί (στις **6/11/2018**) στην προσφεύγουσα το με αριθ. ... – **5/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι σχετικές προσωρινές πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013, προκειμένου να διατυπώσει εντός 20 ημερών τις απόψεις της.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **10/12/2018** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/97 της ΔΟΥ Βέροιας σε εκτέλεση της με αρ. ... - **28/11/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... – **2/11/2017** έγγραφο που αφορά την παραλαβή υποθέσεων της ΔΟΥ Βέροιας από την από την επιτροπή παραλαβής υποθέσεων ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντ. και Ανατ. Μακεδονίας Θράκης. Συγκεκριμένα βάσει του με αρ. ../2009 και αρ. πρωτ. .../Α/18-11-2013 διαβιβαστικού εγγράφου και της συνημμένης σε αυτό από 18/11/2013 πληροφοριακής έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ.186/1992 ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης (ΕΔΕΥΘ), που παρέλαβε η ΔΟΥ Βέροιας (μεταξύ άλλων) με το ως άνω αρ. πρωτ. ... – **2/11/2017** έγγραφό της, διαπιστώθηκε ότι:

Για τη διαχειριστική περίοδο **01.01.2006 - 31.12.2006**, η «...» με **ΑΦΜ:...** έλαβε από την προσφεύγουσα ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τιμ. Πωλ.	181	31/10/2006	26.700,00	5.073,00	13.873,00

Για τη διαχειριστική περίοδο **01.01.2007 - 31.12.2007** διαπιστώθηκε ότι, η «...» με **ΑΦΜ:...** έλαβε από την προσφεύγουσα δεκατρία μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΤΤΕ	23	27/07/2007	85.000,00	16.150,00
2	ΤΤΕ	25	30/07/2007	95.384,00	18.122,96
3	ΤΤΕ	26	31/07/2007	115.000,00	21.850,00
4	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	316	18/08/2007	264.468,45	50.249,00
5	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	324	30/08/2007	287.502,78	54.625,53
6	ΤΤΕ	28	14/09/2007	140.116,00	26.622,04
7	ΤΤΕ	29	17/09/2007	45.135,00	8.575,65
8	ΤΤΕ	30	24/09/2007	38.700,00	7.353,00
9	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	333	26/09/2007	123.462,24	23.457,85
10	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	346	25/10/2007	65.939,19	12.528,45
11	ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	355	14/11/2007	39.025,00	7.414,75
12	ΤΤΕ	34	30/11/2007	30.000,00	5.700,00
13	ΤΤΕ	35	30/11/2007	8.000,00	1.520,00
ΣΥΝΟΛΑ				1.337.732,66	254.169,23

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι συνολικά **μερικώς εικονικά κατά το ποσό των 951.000,00€** (των οποίων η μερικώς εικονική αξία δε μπορεί να προσδιοριστεί για έκαστο φορολογικό στοιχείο από τον έλεγχο).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Βέροιας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, έχει παραγραφεί. Απαράδεκτος ο «επανέλεγχος», ανυπαρξία νέων στοιχείων.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.
3. Αναδρομική ισχύς της επιεικέστερης φορολογικής ρύθμισης, που δεν εφαρμόστηκε καθώς με το άρθρο 7 παρ. 8 και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Ως προς το προσβαλλόμενο με αριθ. ... – 5/11/2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να 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. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του με αριθ. ... – **5/11/2018** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καθώς δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής και ανυπαρξίας νέων στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 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, 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, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 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 ενάσκηση 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 προϋστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με 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, σύμφωνα 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 με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται 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 καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας 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.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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.».

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 ΦΠΑ, 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, περίπτ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ α' 330), ορίζεται ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά».

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα για το οικ. έτος **2007** – διαχ. περίοδο **1/1 - 31/12/2006**, προέβη σε περαίωση με βάση τις διατάξεις του Ν.3697/2008, αποδεχόμενη το με αριθ. **.../1/2009** εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Για το οικ. έτος **2008** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις **15/4/2008** και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ στις **13/5/2008**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η από **18/11/2013** πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ.186/1992 ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης (ΕΔΕΥΘ), που παρελήφθη από τη ΔΟΥ Βέροιας με το με αρ. πρωτ. **... - 2/11/2017** έγγραφό της από την επιτροπή παραλαβής υποθέσεων ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντ. και Ανατ. Μακεδονίας Θράκης, είχε ήδη σταλεί με το με αρ. πρωτ. **.../Α - 18/11/2013** διαβιβαστικό έγγραφο του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης (ΕΔΕΥΘ) και έλαβε τον αριθμό πρωτοκόλλου εισερχόμενου της ΔΟΥ Βέροιας: **... - 18/11/2013**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα πληροφοριακά συστήματα taxis και elenxis, στην προσφεύγουσα επιβλήθηκαν οι παρακάτω αποφάσεις επιβολής προστίμων που της κοινοποιήθηκαν στις **2/12/2013**:

Α/Α ΑΕΠ	ΔΟΥ	Ημ/νία ΑΕΠ	Διαχ. Περίοδο	Παράβαση	Πρόστιμο
...	4112	25/11/2013	01/01/2007 31/12/2007	Έκδοση μερικώς εικον. φορ. στοιχ. από πώλ. αγαθών (χωρίς προσδ. εικον. αξία)	1.337.732,66
...	4112	25/11/2013	01/01/2006 31/12/2006	Έκδοση μερικώς εικον. φορ. στοιχ. από πώλ. αγαθών (χωρίς προσδ. εικον. αξία)	13.873,00

Επειδή, το με αρ. πρωτ. **.../Α - 18/11/2013** (αρ. πρωτ. εισερχ.... - **18/11/2013** ΔΟΥ Βέροιας) έγγραφο του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης (ΕΔΕΥΘ) και η συνημμένη σε αυτό από **18/11/2013** πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ.186/1992 ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Θεσσαλονίκης (ΕΔΕΥΘ), που ενημερώνει τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Βέροιας για την έκδοση των προαναφερθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών

στοιχείων και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας στις **18/11/2013**, δηλαδή α) μετά την περαίωση της χρήσης βάσει του Ν.3697/2008 και εκτός του αρχικού χρόνου παραγραφής (πενταετία) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006, ενώ β) εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007, αποτελεί 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.

Ωστόσο ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006**, δεδομένου ότι επήλθε περαίωση με τον Ν.3697/2008, κατέστη μεν δεκαετής, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997, παρήλθε δε στις **31/12/2017**.

Περαιτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** δεδομένου ότι έχουμε διενέργεια αρχικού ελέγχου (δεν υφίσταται περαίωση ή τακτικός έλεγχος) και επειδή στη χρήση 2007 έχει επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την ... – **25/11/2013** Απόφαση Επιβολής Προστίμου, το δικαίωμα του Δημοσίου στην εν λόγω χρήση παρατάθηκε κατά δύο χρόνια πέραν του χρόνου της κανονικής παραγραφής, σύμφωνα με βάση τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, της παρ 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παράγραφο 18 του άρθρου 19 του νόμου 3091/2002, ήτοι παρήλθε στις **31/12/2015**.

Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, στις **10/12/2018**, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολή προστίμου ΦΠΑ τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 – 31/12/2006, 1/1 – 31/12/2007** είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους γίνεται αποδεκτός παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **4/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**... και την **ακύρωση** α) της αριθ. ... - **10/12/2018 (elenxis ... - 10/12/2018)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 – οικ. έτους 2008, β) της αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, γ) της αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006 και δ) της αριθ. .. - **10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018)** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2006

- Η με αριθ. .. - 10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018) πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	1.317,94	0,00

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2007

- Η με αριθ. ... - 10/12/2018 (elenxis ... - 10/12/2018) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	243.210,92	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	131.081,59	0,00
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	114.827,47	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	489.119,98	0,00

- Η με αριθ. .. - 10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πιστωτικό ΦΠΑ	0,00	399,49
Χρεωστικό Υπόλοιπο ΦΠΑ	122.204,17	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	61.102,09	0,00
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	53.525,40	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	236.831,66	0,00

- Η με αριθ. .. - 10/12/2018 (elenxis .. - 10/12/2018) πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	90.345,00	0,00

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.