



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23-9-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1835

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604514
ΦΑΞ : 213-1604567

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **23-3-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, με έδρα στην οδός & οδός, κατά της υπ' αρ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του άρθρου 7 της παρ.3 & 5 του ν. 4337/2015 και της υπ' αρ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (Ν.2859/00) του αρθ. 79 ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ.186/92) του άρθρου 7 της παρ.3 & 5 του ν. 4337/2015 και την υπ' αρ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (Ν.2859/00) του αρθ. 79 ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του

Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 7-2-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Παλλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-3-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 21.044,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της παρ.3 & 5 του ν. 4337/2015 διότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 52.610,00€.

-Με την υπ' αρ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (Ν.2859/00) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 6.250,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 79 ν.4472/2017 διότι δεν απέδωσε ΦΠΑ, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 52.610,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 12.100,50€.

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 βάσει της με αρ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης. Αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσαν: α) το με αρ./**2019 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής** το οποίο απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και έλαβε αρ. πρωτ. Εισερχ. εγγράφου/2019 και το οποίο αφορά διενεργηθέντα έλεγχο της επιχείρησης «.....» **με ΑΦΜ** για την οποία διαπιστώθηκε ότι κατά τις χρήσεις 2012 έως και 2016 εξέδωσε δύο χιλιάδες τετρακόσια εξήντα πέντε (2.465) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.461.206,28€ και β) το με αρ./**2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αττικής** το οποίο απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και έλαβε αρ. πρωτ. Εισερχ. εγγράφου/2019 και το οποίο αφορά διενεργηθέντα έλεγχο της ατομικής επιχείρησης «..... του» **με ΑΦΜ** για την οποία διαπιστώθηκε ότι είναι ανύπαρκτη επιχείρηση, εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις είναι και η ελεγχόμενη για την

οποία διαπιστώθηκε ότι κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 έλαβε από τον Α' εκδότη εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 28.050,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 6.451,50€ και από τον Β' εκδότη εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 24.560,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 5.649,00€, ήτοι συνολική καθαρή αξία ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 52.610,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 12.100,50€. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου εκδόθηκαν και επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, μεταξύ άλλων, και η με αρ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση του ν. 4512/2018 περί δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την έκδοση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επί της οποίας ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας **τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013** με ισόποση, της διαφοράς των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, αύξηση των καθαρών φορολογητέων κερδών και **τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012** αφαιρώντας από τις φορολογητέες εισροές (αγορές) την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατόπιν τούτων, συνετάχθησαν οι από 7-2-2020 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ χωρίς όμως να προκύψουν διαφορές φόρου λόγω υποβολής των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων βάσει των διατάξεων του ν.4512/2018 καθώς και οι από 7-2-2020 εκθέσεις ελέγχου προστίμου ΦΠΑ του αρθ.79 παρ.1 ν. 4472/2017 και προστίμου ΚΦΔ του αρθ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 και εκδόθηκαν αντιστοίχως οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή στα πλαίσια επανεξέτασης της παρούσας, η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 έγγραφό της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ζητώντας πρόσθετες διευκρινήσεις στο οποίο και ανταποκρίθηκε αποστέλλοντας την με αρ. πρωτ./2020 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020) σχετική απάντησή της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση ως προς το ευνοϊκότερο των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας της παρακάτω λόγους:

1. Κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου και επιδόσεως των πράξεων, η ελεγχόμενη χρήση έχει υποπέσει σε παραγραφή καθόσον τα δελτία πληροφοριών που επικαλείται ο έλεγχος δεν μπορούν να αποτελούν νέα στοιχεία εφόσον αυτά που διαπιστώνονται σε αυτά ήταν γνωστά στη φορολογική αρχή ήδη από το έτος 2017 και 2018.
2. Επανάληψη διαδικασίας για το τυπικό μέρος της υπόθεσης λόγω ύπαρξης διαφορετικού προσωρινού προσδιορισμού έναντι οριστικού καταλογισμού προστίμων, βασιζόμενοι σε αντιφατικά μεταξύ τους πορίσματα.
3. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων. Τα ληφθέντα παραστατικά είναι αληθή και νόμιμα.
4. Καλή πίστη του λήπτη.
5. Οικονομική και ηθική βλάβη.

Ως προς τη παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή των υπό κρίση προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ

Επειδή, το άρθρο 72 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, προΐσχυουσες 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, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 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 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

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 ΕΕ 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. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι: **«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»**

Επειδή, το ΣτΕ - παραπέμποντας στην υπ' αριθμό 1623/2016 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης), καθώς και στην υπ' αριθμό ΣτΕ 1091/2017 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης) - έκρινε ότι η διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997**, θεσπίζοντας **ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ**, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η Φορολογική Αρχή να εκδόσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της, μετά την πάροδο της 5ετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί, εντός της προβλεπόμενης από τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, 10ετούς προθεσμίας, από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004)** «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη

έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). **Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».**

Επειδή, 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. 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, περαιτέρω, με την **ΣτΕ 1628/2019** Απόφαση, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «...Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 7-2-2020 σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο υπό κρίση έλεγχος για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 διενεργήθηκε κατόπιν της με αρ./**2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, μετά το πέρας της πενταετίας βάσει συμπληρωματικών στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94. Ειδικότερα ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία α) του με αρ. πρωτ./**2019** Δελτίου Πληροφοριών της **ΥΕΔΔΕ Αττικής** το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και έλαβε αρ. πρωτ. Εισερχ. εγγράφου/**2019** και β) του με αρ. πρωτ./**2019** Δελτίου Πληροφοριών της **Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών** το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και έλαβε αρ. πρωτ. Εισερχ. εγγράφου/**2019**, σύμφωνα με τα οποία, από διενεργηθέντες ελέγχους στις εκδότριες επιχειρήσεις «.....» με **ΑΦΜ** και «..... του» με **ΑΦΜ** προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε κατά το ελεγχόμενο έτος 2012 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 52.610,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 12.100,50€.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα με αρ. πρωτ./**2019** και/**2019** Δελτία Πληροφοριών της **ΥΕΔΔΕ Αττικής** και της **Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών** αντιστοίχως τα οποία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/**2019** και/**2019** αντίστοιχα) μετά τη πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, αποτελούν **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2α του άρθρου 68 του ν. 2238/94.

Επειδή, τα προαναφερόμενα στοιχεία (δελτία πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να τα εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας, συνεπώς νομίμως έκρινε ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2α του ν. 2238/94 και ότι το

σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το υπό κρίση έτος 2012, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι στις 31-12-2023** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/94.

Επειδή η έκδοση και κοινοποίηση της υπό κρίση πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ συντελέστηκε εντός του έτους 2020, ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και κατ' ανάλογη εφαρμογή για επιβολή προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, για την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση 2012, ΔΕΝ έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και κατά συνέπεια ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

*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 **οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 57. Παραγραφή

*1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. **Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.***

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

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

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

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

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση 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 του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.**

Επειδή τα με αρ. πρωτ./2019 και/2019 Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής και της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών αντιστοίχως, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/2019 και/2019 αντίστοιχα), **μετά τη πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής** της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Επειδή η προσφεύγουσα για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, είχε υποβάλλει εμπροθέσμως την με αρ./2013 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./2020 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020ΕΜΠ/15-9-2020) έγγραφο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, για το ελεγχόμενο έτος 2012 **δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ κατόπιν ελέγχου.**

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς προθεσμίας παραγραφής λόγω μη έκδοσης αρχικής πράξης και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31.12.2018, δεδομένου ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 57 παρ 2 και 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000 περί συμπληρωματικής πράξης στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2012.

Επειδή κατ' ακολουθία των ανωτέρω και δεδομένου 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, **το δικαίωμα του δημοσίου, κατά την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου**

ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, για το ελεγχόμενο έτος 2012 είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή, και κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται δεκτός. **Συνεπώς η με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι ακυρωτέα λόγω παραγραφής.**

Ως προς την επικαλούμενη παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (προηγούμενη ακρόαση) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν.4174/2013

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»/

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων..... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του

ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1119/2018, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. [4512/2018](#) (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. [4509/2017](#) (Α' 201), δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες οδηγίες:

1.3. Λοιπά θέματα

α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής **δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις**, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](#) που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#)) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν. [4472/2017](#) για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά το πέρας του ελέγχου συνέταξε το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 και 62 του ν. [4174/2013](#) μαζί με τον από

3-12-2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ, τάσσοντας την εκ του νόμου 20ημερη προθεσμία προκειμένου η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, πριν από τη σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση των Οριστικών Πράξεων. Σύμφωνα με το Σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου και των προσωρινών πράξεων, τα οποία κοινοποιήθηκαν νομίμως σε εξουσιοδοτούμενο πρόσωπο της προσφεύγουσας κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατόπιν της διαπιστωθείσας παράβασης της λήψεως, κατά το ελεγχόμενο έτος 2012, εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολική καθαρής αξίας 52.610,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 12.100,50€, προσδιορίστηκε πρόστιμο ΦΠΑ ύψους 6.250,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 καθώς και **πρόστιμο ΚΒΣ ύψους 5.261,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015**, ήτοι πρόστιμο σε ποσοστό 10% επί της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (52.610,00€ X 10%), διότι μετά την υποβολή των τροποποιητικής δηλώσεων του ν. 4512/2018 η καταλογισθείσα παράβαση δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος.

Επειδή ακολούθως, μετά το πέρας της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 κατά την οποία η προσφεύγουσα δεν εξέφρασε τις απόψεις της επί των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου και των προσδιορισθέντων προστίμων, εκδόθηκε η με αρ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 6.250,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.79 παρ. 1 ν. 4472/2017 και η με αρ./2020 **πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ** με την οποία επιβλήθηκε **πρόστιμο ύψους 21.044,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015**, ήτοι πρόστιμο σε ποσοστό 40% επί της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (52.610,00€ X 40%).

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα επικαλείται ότι με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού ΚΒΣ της έχει καταλογιστεί διαφορετικό ποσό προστίμου από το ποσό το οποίο της γνωστοποιήθηκε με το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τον από 3-12-2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ καθόσον αυτό προσδιορίστηκε τελικώς με 40% της αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων αντί 10% του προσωρινού προσδιορισμού και συνεπώς για το υπερβάλλον ποσό διαφοράς προστίμου δεν της δόθηκε η δυνατότητα να το προσβάλει νομίμως ως έχει δικαίωμα εντός της εκ του νόμου προβλεπόμενης 20ημερης προθεσμίας. Συνεπώς υφίσταται παραβίαση της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακροάσεως και η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και εξ αυτού του λόγου ακυρωτέα.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν εξέφρασε τις απόψεις της μετά την έκδοση της από 3-12-2019 προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ οι οποίες θα μπορούσαν να μεταβάλλουν το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, δεν αιτιολογείται η διαφορά στο τελικώς οφειλόμενο ποσό προστίμου που προσδιορίστηκε με την οριστική πράξη σε

σχέση με αυτή που προσδιορίστηκε με την προσωρινή πράξη και ως εκ τούτου στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (προηγούμενη ακρόαση) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν.4174/2013 και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013**: «*Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013**: «*1. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή η με αρ./2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ είναι νομικά πλημμελής για λόγους που αφορούν στην ορθή τήρηση της διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 και 62 του Κ.Φ.Δ., ήτοι για τυπικούς λόγους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό/23-3-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, την ακύρωση της υπ' αρ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του αρθ. 79 ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 λόγω παραγραφής και την ακύρωση της υπ' αρ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του άρθρου 7 της παρ.3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης λόγω **τυπικής πλημμέλειας**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Υπ' αρ. /2020 πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.79 παρ.1 ν. 4472/2017: 0,00€

Υπ' αρ. /2020 πρόστιμο ΚΒΣ αρθ. 7 παρ. 3 ν. 4337/2015: 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.