



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 24/02/2020

Αριθμός απόφασης: 388

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-10-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** - **Α.Φ.Μ.**, κατά: α) της με αριθμό/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου, β) του με αριθμό/...../2019 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και γ) του με αριθμό/...../2019 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8' – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 55.480,45 €, λόγω έκδοσης είκοσι έξι (26) πλαστών φορολογικών στοιχείων (ΔΑ,ΤΠ), συνολικής αξίας 110.960,90 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ β' του ν. 4337/2015.

-Με τον υπ' αριθμ./...../2019 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 296,13 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 297,23 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 194,61 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 787,97 €.

-Με τον υπ' αριθμ./...../2019 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 21.797,25 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 21.559,67 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 43.356,92 €.

Η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου και οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 24/09/2019 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΔ και στο από 14/08/2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./2013 έγγραφο που απεστάλη από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας στην εν λόγω φορολογική αρχή, για διενέργεια έρευνας σε περιπτώσεις αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες ειδικού καθεστώτος, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Ν. 2859/2000. Μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, (αγοραστών- εμπόρων), συμπεριλαμβανόταν και ο προσφεύγων. Στο ως άνω πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας γίνεται ρητή αναφορά για

ύπαρξη σημαντικών ενδείξεων πλαστότητας των εκδοθέντων στοιχείων του προσφεύγοντος, για αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότες ειδικού καθεστώτος, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης διαπιστώθηκε στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, η έκδοση από τον προσφεύγοντα τουλάχιστον είκοσι έξι (26) πλαστών φορολογικών στοιχείων (Δ.Α.,Τ.Π.), που δεν έφεραν διάτρηση από την διατρητική μηχανή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αλλά από άλλο όργανο, προς διάφορους λήπτες, αγρότες του ειδικού καθεστώτος, συνολικής αξίας 110.960,90 €, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2012

A/A	ΔΑ A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ
1					4.727,85
2					3.117,50
3					8.122,70
4					8.627,95
5					3.416,35
6					933,10
7					2.991,90
8					2.158,60
9					3.659,30
10					1.178,20
11					1.178,20
12					1.169,60
13		10/10/2012	.....	.....	10.857,50
14					8.815,00
15					4.730,00
16					1.470,00
17					816,90
18		18/10/2012	.....	.....	10.320,00
19		18/12/2012	.....	.....	3.246,50
20		19/10/2012	.....	.....	2.773,50
21		19/10/2012	.....	.....	6.880,00
22		20/10/2012	.....	.....	3.676,50
23					4.031,25
24					1.612,50
25					6.450,00
26					4.000,00
					110.960,90

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης οι προσβαλλόμενες πράξεις

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενος τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση των επίμαχων διορθωτικών προσδιορισμών, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και της συμπροσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, με βάση τις διατάξεις της παρ 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 84 παρ 1 και 4 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, έχει παραγραφεί καθώς δεν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία (βλ. και ΣτΕ 1738/2017).

Ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των με αριθμό/.../2019 και/...../2019 προσωρινών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 4 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 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». [...] 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 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 ΑΠΟΦ.ΔΕΛ/2013 (ΑΠΟΦ. ΔΕΛ.Α1198404 ΕΞ ΦΕΚ Β 3366 2013) της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. [...]».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «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 αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα 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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 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, και 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 αναφύονται 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 γνωστοποιείται 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.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν 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».

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή ως προς τους υπ' αριθ./...../2019 και/...../2019 προσβαλλόμενους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καθώς οι ανωτέρω προσωρινοί προσδιορισμοί δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων εκ παραδρομής προσβάλλει τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, σημειώνεται ότι για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, δεν έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, περιοδικές δηλώσεις και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ και επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για τη διενέργεια ελέγχου και τον

καταλογισμό φόρων και προστίμων, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, παρατάθηκε στην δεκαετία, για το υπό κρίση έτος.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και έκδοσης καταλογιστικής πράξης στη χρήση 2012

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του 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, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας....».

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, στο **άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής, παρ. 5 του Ν. 4174/2013**, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. **Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία**, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την **ΠΟΛ 1142/15-09-2016**, με την οποία ορίζεται ότι: « 1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής). [...]». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.**

Επειδή, στο **66. Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής** παρ 27α του Ν. 4646/2019 ((ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019)), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία

αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./2013 Δελτίο Πληροφοριών που απεστάλη από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας στην εν λόγω φορολογική αρχή, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε, στο πλαίσιο ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες ειδικού καθεστώτος, ότι ο προσφεύγων εξέδωσε την υπό κρίση χρήση πλαστά φορολογικά στοιχεία, τα οποία δεν έφεραν διάτρηση από την διατρητική μηχανή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αλλά από άλλο αιχμηρό όργανο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005 στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 και διαπιστώθηκε η έκδοση είκοσι έξι (26), πλαστών φορολογικών στοιχείων, που κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, συνιστά φοροδιαφυγή και ως εκ τούτου, η αρχική πενταετής προθεσμία, παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ 5 του Ν. 2523/1997, στην υπό κρίση χρήση, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω διαπίστωσης φοροδιαφυγής. Επομένως, η χρήση 2012 παραγράφεται κατά την 31/12/2023.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της χρήσης 2012, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της ημερομηνία κατάθεσης **29-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του – **Α.Φ.Μ.**

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

Υπ' αριθ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ 3 περ β' του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Πρόστιμο αρ 7 παρ 3β' Ν. 4337/2015	Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012
Πρόστιμο για έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων αξίας 110.960,90 €	55.480,45 €

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.