



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604561**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 12/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6301

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ «.....» κατοίκου Μαρκόπουλου, στην οδό «.....», ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων:

I. Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος διαχ. περιόδου 01.01.2003 – 31.12.2003.

II. Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος διαχ. περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και της από 08-06-2017 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ'αριθμ. «.....»/08-06-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, διαχ. περιόδου 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου αξίας 1.080,00€ + προσαύξηση ανακριβούς δήλωσης 1.296,00€ συνολικό οφειλόμενο ποσό **2.376,00 ευρώ**.

2) Με την υπ'αριθμ. «.....»/08-06-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, διαχ. περιόδου 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου αξίας 2.945,00€ + προσαύξηση ανακριβούς δήλωσης 3.534,00€ συνολικό οφειλόμενο ποσό **6.479,00 ευρώ**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της από 08/06/2017 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος Ν.2238/1994.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο επιχείρησης οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτηγό αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη, τηρεί απλογραφικά βιβλία και δεν έχει κάνει περαίωση, εντάσσεται σε ειδικό καθεστώς προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και ο οφειλόμενος φόρος, με τον οποίο εξαντλείται η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, προσδιορίζεται κατ' αποκοπήν με βάση το ωφέλιμο φορτίο του αυτοκινήτου, όσον αφορά τη Φορολογία εισοδήματος. Η μη προσκόμιση στοιχείων της επιχείρησης και λήψης εικονικών Φορολογικών στοιχείων σε κάποιες από τις ελεγχόμενες χρήσεις 2002-2009, (που συνεπάγεται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης), δεν επιφέρει καμία επίπτωση στον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και του καταβαλλόμενου ετήσιου Φόρου.

Κατόπιν των ακολούθων Δελτίων Πληροφοριών :

1) του υπ'αριθμ. «.....»/29-12-2009 της Δ.Ο.Υ. Ιλίου, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ «.....»** δύο (2) εικονικά στοιχεία στο σύνολο τους, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 10.893,11€.

2) του υπ'αριθμ. «.....»/24-09-2012 της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης / Τμήμα Κ. Β.Σ., από το οποίο εκδόθηκε κατά το παρελθόν η ΑΕΠ «.....»/2012, στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων **από την ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....»** ως προς την συναλλαγή την χρήση 2004.

3) του υπ'αριθμ. «.....»/17-02-2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ «.....»** δύο (2) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.200,00€.

4) του υπ'αριθμ. «.....»/20-06-2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ «.....»** επτά (7) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.270,00€.

5) του υπ'αριθμ «.....»/22-09-2010 της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου με το οποίο ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για το υπ'αριθμ. «.....»/20-06-2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής το οποίο ανέφερε ότι, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ «.....»** επτά (7) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.270,00€.

6) του υπ'αριθμ «.....»/26-11-2007 της Δ.Ο.Υ. Θηβών, όπου ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου να διενεργήσει έλεγχο στις επιχειρήσεις που έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» ή «.....» ή «.....» **με ΑΦΜ «.....»**.

Εν συνεχεία του ανωτέρου πληροφοριακού δελτίου(υπ'αριθμ «.....»/26-11-2007), με το υπ'αριθμ πρωτ. «.....»/21-07-2010 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., στα πλαίσια ελέγχου και έρευνας της **εκδότριας επιχείρησης «.....» ή «.....» ή «.....» με Α.Φ.Μ. «.....»** και βάσει της με αριθμ. «.....»/2010 εντολής επεξεργασίας, ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου η κατάσχεση των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων του λήπτη «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» και η αποστολή αυτών στο Σ.Δ.Ο.Ε. μαζί με ακριβή φωτοαντίγραφα των σελίδων των τηρούμενων βιβλίων που είναι καταχωρημένα. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου η υπ'αριθμ «.....»/12-10-2010 Έκθεση Κατάσχεσης με την οποία κατασχέθηκαν από την λήπτρια-προσφεύγουσα επιχείρηση εννέα στοιχεία εκδόσεως της «.....» **χρήσης 2004.**

7) του υπ'αριθμ «.....»/15-09-2009 της Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» **με Α.Φ.Μ. «.....»** ένα (1) εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.700,00€.

8) του υπ'αριθμ «.....»/07-04-2011 του Σ.Δ.Ο.Ε., Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ «.....»** δύο (2) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.520,00€. Τα οποία κατασχέθηκαν από τη λήπτρια επιχείρηση με την υπ'αριθμ. «.....»/25-11-2009 έκθεση κατάσχεσης.

9) του υπ'αριθμ «.....»/25-10-2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» **με Α.Φ.Μ. «.....»** ένα εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.700,00€ το οποίο και κατασχέθηκε από την λήπτρια-προσφεύγουσα σήμερα επιχείρηση με την υπ'αριθμ «.....»/25-11-2009 Έκθεση Κατάσχεσης.

10) του υπ'αριθμ. «.....»/09-03-2010 της Δ.Ο.Υ. Αργυρούπολης, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ «.....»** ένα (1) εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 7.050,00€.

11) του υπ'αριθμ «.....»/01-10-2007 της Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ «.....»** έξι (6) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 35.375,59€.

12) του υπ'αριθμ «.....»/25-02-2010 της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» δύο (2) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.800,00€ και την χρήση 2006 ένα (1) εικονικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.950,00€.

13) του υπ'αριθμ «.....»/24-10-2012 της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» δύο (2) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.250,00€.

14) του υπ'αριθμ «.....»/10-05-2013 της Δ.Ο.Υ. ΙΔ' Αθηνών, όπου προκύπτει ότι όλα τα στοιχεία που εξέδιδε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ** «.....» είναι εικονικά και είναι και πλαστά.

15) του υπ'αριθμ. «.....»/16-11-2006 της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» εννέα (9) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.605,10€.

16) του υπ'αριθμ. «.....»/29-09-2009 της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2006 από την επιχείρηση «.....» **με Α.Φ.Μ.** «.....» τρία (3) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.838,00€.

17) του υπ'αριθμ. «.....»/28-04-2010 της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» **με Α.Φ.Μ.** «.....» ένα (1) εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 6.480,00€.

εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ η υπ'αριθμ «.....»/04-06-2015 γραπτή εντολή τακτικού ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση (με την επωνυμία «.....»). Η ανωτέρω εντολή ελέγχου καθώς και το υπ' αριθμ. «.....»/08-04-2016 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών των άρθρων 5, 14, 23, 24, 25 και 54 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει, επιδόθηκε από τον έλεγχο την 08/04/2016 στο νόμιμο εξουσιοδοτούμενο λογιστή της προσφεύγουσας επιχείρησης(βάσει του υπ'αριθμ. «.....»/29-07-2015 Πληρεξουσίου του νόμιμου εκπροσώπου αυτής) στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, με το οποίο ζητήθηκε η προσκόμιση εντός πέντε (5) ημερών των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και λοιπών παραστατικών για τις χρήσεις 14/02/2002-31/12/2009, των δηλώσεων Φ.Ε. (έντυπα Ε1 και Ε3), οι περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ., εντύπων Ε7 που είχαν υποβληθεί. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε στο ως άνω αναφερόμενο Αίτημα παροχής πληροφοριών και στις 08/04/2016 προσκόμισε το Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων με Π.Θ. «.....»/2002 (χρήσεων 2002-2006), το Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων με Π.Θ. «.....»/2006 (χρήσεων 2006-2011), 4 μπλοκ αθεώρητων φορτωτικών σειρά Γ σελ.101-300 για το «.....», ένα μπλοκ συγκ. Φορτωτικής Σειρά Γ σελ.1-50 για «.....» με Π.Θ. «.....»/2006 τρία (3) ντοσιέ με παραστατικά χρήσεων 2004 -2005-2006-2007-2008 και 2009 (σχετικό υπ'αριθμ. «.....»/08-04-2016 Αποδεικτικό Παραλαβής) καθώς και αντίγραφο του υπ'αριθμ. «.....»/29-07-2015 Πληρεξουσίου της Συμβ/φου «.....» (το πρωτότυπο του οποίου επιδείχθηκε στον έλεγχο κατά την παραλαβή).

Από τον έλεγχο και από το υπ'αριθμ. «.....»/02-12-2016 Δελτίο Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γεν. Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, **διαπιστώθηκαν τα εξής:**

την χρήση 2003, σύμφωνα με το υπ'αριθμ. «.....»/20-10-2016 έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων/Δ/νση Ανάπτυξης, Συντήρησης και Λειτουργίας Εφαρμογών/Τμήμα Β', «.....» με ΑΦΜ «.....» κατείχε τα Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας: «.....», «.....», «.....» και «.....». Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε τα στοιχεία της χρήσης 2003 προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση αυτών στο τηρούμενο βιβλίο, αλλά και ο χρόνος απόκτησης και κατοχής του Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας «.....» καθώς και ο χρόνος πώλησης και κατοχής του Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας «.....». Στον κωδικό 659 της Δήλωσης Φ.Ε. χρήσης 2003 είχε δηλώσει το ποσό των 45.300,00€ και στον κωδικό 433 ποσού φόρου 3.780,00€. Επιπροσθέτως στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3 υπολόγισε φόρο εκμετάλλευσης Φ.Δ.Χ. μόνο για τρία(3) Φ.Δ.Χ. και συγκεκριμένα τα «.....», «.....», «.....». Εν προκειμένω για το Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφ. «.....», για το οποίο καταχωρήθηκαν έσοδα στο τηρ. Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, ελλείπει άλλων στοιχείων (μη προσκόμιση τιμ. πώλησης αυτού, μήνες κατοχής στη χρήση 2003 βάσει νόμιμου παραστατικού), ο έλεγχος θεώρησε ότι ήταν στην κατοχή της ελεγχόμενης επιχείρησης καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης 2003 και από το συγκεκριμένο Φ.Δ.Χ. προέκυψε η διαφορά φόρου.

την χρήση 2006, η επιχείρηση υπέβαλε την υπ'αριθμ. «.....»/02-04-2007 Δήλωση Φ.Ε. χρήσης 2006 όπου στον κωδικό 659 της δήλωσης είχε δηλώσει το ποσό των 15.183,00€ και στον κωδικό 433 ποσό φόρου 1.180,00€. Στο ηλεκτρονικό αρχείο του TAXIS στον βεβαιωμένο και εξοφλημένο φόρο του άρθρου 7 Ν.3091/2002 (Φ.Δ.Χ.) οικ. έτους 2007 (χρήση 2006) έχει αναγραφεί ότι αυτός αφορά μόνο το Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας «.....». Στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων της επιχείρησης όμως, την χρήση 2006 βρέθηκαν καταχωρημένα έσοδα για τα Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας «.....», «.....» και «.....» γεγονός από το οποίο προέκυψε και η διαφορά φόρου, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νόμιμα παραστατικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει, η ενδεχόμενη πώληση των Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας «.....» και «.....» προκειμένου να διαπιστωθεί ο χρόνος πώλησης και κατοχής αυτών.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα ΦΔΧ με αριθμούς κυκλοφορίας «.....» και «.....» για τα οποία του καταλογίστηκε εισόδημα καθ'όλη τη διάρκεια της εν λόγω χρήσης, πουλήθηκαν στις 11.9.2006. Το Φ.Δ.Χ. με αριθμ. «.....» πουλήθηκε στον κ. «.....» (ΑΦΜ «.....»), ενώ το Φ.Δ.Χ. με αριθμ «.....» πουλήθηκε στον κ. «.....» (ΑΦΜ «.....»).
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις ένδικες χρήσεις
3. Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας και ειδικά εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν.4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «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. 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... **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, ...**», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και

σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο 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.

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου 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 ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**.

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 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της **Ολομέλειας του ΣΤΕ** κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη **σκέψη 8** της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68§2(περί συμπληρωματικά στοιχεία), 84§4 του Ν. 2238/1992 (περί δεκαετούς παραγραφής) και την ανωτέρω αναφερομένη απόφαση του ΣΤΕ (υπ' αρ. 1738/2017), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, για την **χρήση 2003 παραγράφεται** στις 31-12-2014 και ο ισχυρισμός περί παραγραφής της κρινόμενης πράξης χρήσης 2003, γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68§2(περί συμπληρωματικά στοιχεία), 84§4 του Ν. 2238/1992 (περί δεκαετούς παραγραφής) και την ανωτέρω αναφερομένη απόφαση του ΣΤΕ (υπ' αρ. 1738/2017), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, για την **χρήση 2006 παραγράφεται** στις 31-12-2017 και ο ισχυρισμός περί παραγραφής της κρινόμενης πράξης χρήσης 2006, λόγω παραγραφής απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα, το δεύτερο ισχυρισμό της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής για την χρήση 2006, περί πώλησης των με υπ'αριθμ. «.....» και «.....» Φορτηγών Δημοσίας Χρήσης, τον είχε ξαναεπικαλεστεί κατά το παρελθόν, στο με υπ'αρ. πρωτ. «.....»/20-12-2016 Υπόμνημα της προς τον έλεγχο, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κάποιο παραστατικό που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς

της , και παραδεχόμενη απεναντίας τη μη προσκόμιση αυτών καθότι επιφυλασσόταν να υποβάλλει δήλωση του Ν. 4446/2016, σε περίπτωση που «δεν κατάφερνε να εντοπίσει τα σχετικά παραστατικά που θα αποδείκνυαν την πώληση των εν λόγω Φ.Δ.Χ. εντός του 2006.

Επειδή, είχε ζητηθεί με το υπ'αριθμ. «.....»/08-04-2016 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ από την προσφεύγουσα το μπλοκ Τ.Δ.Α. σελ 1-50 με Πράξη Θεώρησης «.....»/20-03-2002, καθώς επίσης και τα υπ' αριθμ. «.....»/11-09-2006 και «.....»/11-09-2006 ΔΑ- TIM

Επειδή, σε καμία φάση του ελέγχου πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων, (ούτε μετά την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων, ούτε και μετά την κατάθεση του υπ'αριθμ. «.....»/20-12-2016 Υπομνήματος και ούτε και κατά την μεταγενέστερη προσκόμιση συμπληρωματικών βιβλίων και στοιχείων την 02/02/2017), όπως ρητά αναφέρεται και στην από 01/06/2017 Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 όπως ισχύει) δεν προσκόμισε η προσφεύγουσα ή ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτής στη διάθεση του ελέγχου τα ανωτέρω , και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν ήταν σε θέση να προσδιορίσει το ακριβές χρονικό διάστημα κατοχής των Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας «.....» και «.....» στη χρήση 2006.

Επειδή, ούτε και στην παρούσα φάση η προσφεύγουσα προσκόμισε το πρωτότυπο μπλοκ Τ.Δ.Α. σελ 1-50 με Πράξη Θεώρησης «.....»/20-03-2002, καθώς και τα υπ' αριθμ. «.....»/11-09-2006 και «.....»/11-09-2006 ΔΑ- TIM. τα οποία επισυνάπτει και εμφανίζονται να φέρουν διάτρηση η οποία δεν είναι ευκρινής, είναι απλές φωτοτυπίες χωρίς να φέρουν πρωτότυπη σφραγίδα και υπογραφή από τους αντισυμβαλλόμενους ως ακριβή αντίγραφα των τηρούμενων από αυτούς στοιχείων. Με την σκέψη ότι, η προσφεύγουσα είχε απολέσει τα πρωτότυπα στοιχεία και έλαβε αντίγραφα αυτών από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγράφων 1,2 του άρθρου 1 του Ν 2523/1997**, όπως αντικαταστάθηκε με την **παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν. 3296/2004** και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά, ορίζονται τα εξής: **«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,**

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται, υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Περαιτέρω στο **άρθρο 2 του ίδιου νόμου**, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλεπόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

2. ... **4.** Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος**» (άρθρο 26 § 1 Ν. 3943/2011).

Επειδή, στην κρινόμενη περίπτωση, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ορθώς επέβαλε ο έλεγχος προσαύξηση φόρου που ορίζεται σε ποσοστό μέχρι 120% επί του κύριου φόρου λόγω ανακρίβειας και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας «ότι πλημμελώς τις καταλογίστηκαν εις βάρος της προσαυξήσεις 120% επί του φόρου εισοδήματος, αντί διαδικαστικών προστίμων κατ'εφαρμογή των νεότερων και ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)» είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/14-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ «.....» και συγκεκριμένα:

A)Την ακύρωση :

Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος διαχ. περιόδου 01.01.2003 – 31.12.2003 συνολικού ποσού 2.376,00 €.

B) Την επικύρωση:

Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος διαχ. περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 συνολικού ποσού 6.479,00 €.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

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

Επανεξέτασης

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.