



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333256

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 14/07/2016

Αριθμός απόφασης: 833

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως

προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: **α)** με ΑΦΜ:....., **β)** με ΑΦΜ:..... και **γ)** με ΑΦΜ:..... ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την2010,, ΑΦΜ, κατά της με αρ. .../.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2002 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: **α)** με ΑΦΜ:....., **β)** με ΑΦΜ:..... και **γ)** με ΑΦΜ:..... ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την2010,, 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:

Με την με αριθμό/.....2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 2002 (01/01/2002 – 31/12/2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος των: α) με ΑΦΜ:....., β) με ΑΦΜ:..... και γ) με ΑΦΜ:..... ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την2010,, ΑΦΜ κύριος και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 39.838,44€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η έκδοση από το ΣΔΟΕ της υπ. αρ./.....2011 εντολής ελέγχου και στη συνέχεια της με αριθμό/2012 εντολής ελέγχου με ελεγχόμενη την επιχείρηση του προς αξιοποίηση του υπ. αρ./.....2011 πληροφοριακού δελτίου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.

Από τον επανελέγχο που έγινε στον προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./.....2014 σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την χρήση 2002 (οικονομικό έτος 2003), συντάχθηκε η από2016 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος που αφορούσε την χρήση 2002. Με την προαναφερόμενη έκθεση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε τις χρήσεις 1999,2000,2001 και 2002 με την αποδοχή του υπ. αριθμ./.....2005 σημειώματος περαίωσης του Ν.3259/2004 το οποίο έχει εξοφλήσει σύμφωνα με το υποσύστημα εσόδων του TAXIS.

Κατόπιν του ελέγχου που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. στο Σύλλογο «.....», διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2002, τέσσερα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.000,00€, συνολικής αξίας 59.000,00€ για την τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων διαστάσεων (0.80X2)μ. στο έδρα της ομάδας και για το χρονικό διάστημα από 01.10.2002 έως το τέλος της αγωνιστικής περιόδου 2002- 2003.

και συγκεκριμένα:

1. Τ.Π.Υ./.....2002 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.800,00€ και συνολική αξία 11.800,00€.
2. Τ.Π.Υ./.....2002 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.800,00€ και συνολική αξία 11.800,00€.
3. Τ.Π.Υ./.....2002 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.800,00€ και συνολική αξία 11.800,00€.
4. Τ.Π.Υ./.....2002 καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.600,00€ και

συνολική αξία 23.600,00€.

τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως μερικώς εικονικά χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, με την από14 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ του ΣΔΟΕ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1,9,10,11 και 14 και του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97. Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσθέτοντας την αξία των εικονικών τιμολογίων ως λογιστική διαφορά και έκρινε τα βιβλία επαρκή γιατί οι παραπάνω παρατυπίες αφορούν το σκέλος των δαπανών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, η κρίση του ελέγχου, που θεμελιώνεται βασικά στην παραβατική συμπεριφορά του αντισυμβαλλόμενου σωματείου, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.
2. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.
3. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.

1. Ως προς τους ισχυρισμούς περί πραγματικών συναλλαγών και μη αιτιολογημένης κρίσης του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ».

Επειδή, σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου του Ε.Σ.Ε. και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., οι διαπιστώσεις των οποίων συνιστούν για την προσφεύγουσα επιχείρηση συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 49 παρ.3 του Ν. 2859/2000, και από την αξιολόγηση του υφιστάμενου ελεγκτικού υλικού που συγκεντρώθηκε, σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενεργήθηκαν για την προσφεύγουσα επιχείρηση στα πλαίσια της εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι τα τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τον, κατά τη διαχειριστική χρήση **2002** είναι **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ**, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας από τον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εξόφλησε τα ληφθέντα τιμολόγια από τον στις2003 με κατάθεση στη Τράπεζα του ποσού των 23.600,00 € όση και η αξία του Τ.Π.Υ/.....2002. Προκύπτει διαφορά 35.400,00 € της αξίας των Τ.Π.Υ με τις καταθέσεις του ελεγχόμενου για εξόφληση αυτών. Ο έλεγχος δεν μπορεί να αποφανθεί για την πληρωμή ή τον τρόπο πληρωμής. Το ποσό των 35.400,00€ είναι ισόποσο με την συνολική αξία των υπ. αριθ./2002,/2002,/2002 ΤΠΥ. Από την έρευνα των υπαλλήλων του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου προέκυψε ότι κυρίως στις χρήσεις 2001 και έως τα μέσα του 2002 αλλά και σε πολλές περιπτώσεις και στις επόμενες ελεγχόμενες χρήσεις, πολλές επιχειρήσεις εμφανίζονται να εξοφλούν με μετρητά μεγάλα ποσά αρκετών εκατομμυρίων δραχμών ή/και χιλιάδων ευρώ). Τα τιμολόγια του εμφανίζονται να εξοφλούνται ολοσχερώς με μετρητά την ίδια ημέρα που εκδίδονται και καταχωρούνται στα βιβλία του λήπτη. Γενικά, η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επιπλέον, για τις παραπάνω συναλλαγές και λαμβάνοντας υπόψη την ένορκη κατάθεση του ταμιά της τράπεζας με κωδικό που διενήργησε τις παραπάνω συναλλαγές, ο οποίος δήλωσε μεταξύ άλλων ότι «από όσο θυμάμαι μόνο ο Μ. ερχόταν για το σύνολο σχεδόν των δοσοληψιών του και έκανε και τις καταθέσεις και τις αναλήψεις και, υπέγραφε συνήθως με ένα Μ με μονογραφή, ενώ σε άλλες αλλοίωνε όσο μπορούσε τις υπογραφές για να προσομοιάζει η υπογραφή με το όνομα του επιχειρηματία.».. καθώς και τις μεθοδολογίες εξόφλησης των τιμολογίων, όπως αυτές αποκαλύφθηκαν και τεκμηριώνονται στις εκθέσεις ελέγχου τόσο του ΕΣΕ όσο και της ΕΔΕΥ... προκύπτει ότι το ποσό που κατατίθεται προς εξόφληση τιμολογίων μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας επιχείρησης καταβλήθηκε από τον κ. Μ. Β. και όχι από την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, η επιχείρηση λάμβανε μέριμνα ώστε να σχηματισθεί ένας «φάκελος διαφήμισης», ο οποίος περιείχε όλα τα δικαιολογητικά εκείνα που εκ πρώτης όψεως αποδείκνυαν την νομιμότητα της συναλλαγής (συμφωνητικό, φωτογραφικό και/ή κινηματογραφικό

υλικό, γραμμάτια είσπραξης, τραπεζικά παραστατικά κ.λ.π.). Από την έρευνα όμως αποδείχθηκε ότι, στις πλείστες των περιπτώσεων, το περιεχόμενο του «φακέλου διαφήμισης» δεν ανταποκρίνονταν στη πραγματικότητα αλλά δημιουργήθηκε με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό και να επιδειχθεί, εφόσον ζητηθεί, στις ελεγκτικές φορολογικές αρχές για να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές όλες σχεδόν τις περιπτώσεις συντάσσονται ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ και διαφημιζόμενης επιχείρησης, στα οποία γίνεται σύντομη αναφορά των όρων της «συμφωνίας» και τα οποία κατατίθενται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., χρησιμοποιούνται δε ως δικαιολογητική βάση για την υπερτιμολόγηση των διαφημίσεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις των ελεγκτών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου για το σύνολο των εκδοθέντων από τον Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, σχετικά με την υπερτιμολόγησή τους και τον τρόπο εξόφλησής τους, επαληθεύονται απόλυτα και για τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση της προσφεύγουσας εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόσθηκαν από τον προς όλους τους λήπτες.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στην από2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί περαίωσης της επίμαχης χρήσης

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: Κατά την έννοια των άρθρ. 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 έγιναν 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.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο

σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣΤΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣΤΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. **Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής**, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), 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 2397/90).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. **Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#), εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».**

Επειδή, στην ΠΟΛ1130/2-10-2008 περί «Παροχής οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008» στο άρθρο 9 ορίζεται ότι: «5. ...Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. ...».

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης και στη σύνταξη των εκθέσεων επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος μετά την από2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, στην χρήση 2002, έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της μερικώς, ως προς την αξία, εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του

3. Ως προς την παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, όπου 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 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.**

Εξάλλου με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν 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, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)...β)_για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή Θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 και 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «3. *Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής*

μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση η υπ' αριθμ./.....14 εντολή ελέγχου αποτελεί συνέχεια των με αριθμό/.....2011 και/2012 εντολών ελέγχου που εκδόθηκαν από το ΣΔΟΕ, προς αξιοποίηση του υπ. αρ./.....2011 Πληροφοριακού Δελτίου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και επομένως σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγε στις 31.12.2013, παρατάθηκε κατά δύο (2) έτη και σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους δηλαδή έως και 31/12/2016 και επομένως δεν τίθεται θέμα παραγραφής των δικαιωμάτων του Δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: **α)** με ΑΦΜ:....., **β)** με ΑΦΜ:..... και **γ)** με ΑΦΜ:..... ως κληρονόμοι του αποβιώσαντος την2010,, ΑΦΜ

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

Χρήση 2002

ΔΙΑΧΕΙΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	
	ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ
2002	18108,38	21730,06
ΣΥΝΟΛΟ	39838,44	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).