



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/11/2018

Αριθμός απόφασης: 1889

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 26/7/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./12-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 26/7/2018 και 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/**12-7-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **60.947,10 €** (κύριος φόρος 32.300,12 + προσθ. φόροι 28.646,98 €), λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως ανακριβών.

Δυνάμει της υπ' αρ.//...//2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην λυθείσα επιχείρηση του προσφεύγοντος ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 (η ελεγχόμενη χρήση περαιώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008), λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ.//30-11-2017 έγγραφο του Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τη συνημμένη σε αυτό από 29/11/2017 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ., που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω επιχείρηση στη χρήση 2006 συνολικής αξίας 219.843,77 € είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Μεταξύ των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκε η εν λόγω επιχείρηση, είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 28.092,00 €, πλέον ΦΠΑ 5.336,00 €. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, καθώς τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων (20,10%) και συνεπώς επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και την έκδοση της προσαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η πράξη είναι ανατιολόγητη και αναπόδεικτη. Δεν διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην εγκατάσταση της λυθείσας επιχείρησής του, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι τα περιγραφέντα

στα επίδικα τιμολόγια προϊόντα υπάρχουν ακόμη στην κυριότητά του.

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Θα έπρεπε να εφαρμοστεί η ευνοϊκότερη διάταξη, καθώς με την κατάργηση του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή προστίμου για τη λήψη και καταχώρηση εικονικού στοιχείου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας λόγω μη απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων και μη επιτόπιου ελέγχου στην εγκατάσταση της λυθείσας επιχείρησής του.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί έλλειψης ειδικής, επαρκούς, σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, όπως προκύπτει από την από 29/11/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η εικονικότητα των ως άνω επίδικων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» κι έλαβε ο προσφεύγων, αποδεικνύεται μεταξύ άλλων από τα ακόλουθα:

- Τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία δεν επεδείχθησαν-προσκομίσθηκαν τόσο στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας όσο και στους προηγούμενους φορολογικούς ελέγχους κατόπιν αλληπάλληλων προσκλήσεων. Από την επιτόπια έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της «.....» δεν βρέθηκε η ελεγχόμενη εταιρία. Η Δ.Ο.Υ. Δράμας με το αριθ. πρωτ./18-09-2017 έγγραφο της γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. Καβάλας το υπ' αριθμό/31-08-2017 έγγραφο του Δήμου, το οποίο αναφέρει ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας δεν είναι δημότης του Δήμου, δεν κατοικεί στην περιοχή του Δήμου και κατ' επέκταση, δεν μπορούν να προχωρήσουν στην επίδοση ή την θυροκόλληση της Πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που τους ανατέθηκαν. Πληροφορίες τρίτων δηλώνουν πως πιθανόν να είναι τρόφιμος στις φυλακές Κομοτηνής.
- Η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις τρίτων.
- Από την συνταχθείσα 20/06/2005 έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσηςπροκύπτει ότι στην φερόμενη ως έδρα της εκδότριας εταιρίας διαπιστώθηκε ότι στον 1^ο όροφο, όπως αναφέρει η αυτοψία από την Δ.Ο.Υ. και το ιδιωτικό συμφωνητικό

μίσθωσης, άλλα και γενικότερα σε όλο το κτίριο, δεν υπάρχει γραφείο με την επωνυμία «.....». Η έρευνα στράφηκε και σε περιοίκους οι οποίοι ερωτηθέντες απάντησαν ότι δεν γνώριζαν την εταιρία ούτε και τον διαχειριστή της.

- Από την ανωτέρω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψαν οι κάτωθι παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκαν και οι αντίστοιχες Α.Ε.Π. από την πρώην Δ.Ο.Υ.

ΧΡΗΣΗ 2001

Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο ύψους 2.216.736,64€

Λήψη εικονικών στοιχείων τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο ύψους 1.984.516,84€

Μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία ενός (1) τιμολογίου πώλησης κατά την χρήση 2001 αξίας 80.598,71€

Μη υποβολή δηλώσεων - καταστάσεων και συγκεκριμένα μη υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92

ΧΡΗΣΗ 2002

Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας και συγκεκριμένα έκδοση εικονικών στο σύνολο τους, Τιμολογίων Πώλησης αγροτικών προϊόντων, σε 25 περιπτώσεις αξίας 583.799,24€.

Μη υποβολή δηλώσεων - καταστάσεων και συγκεκριμένα μη υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών & ισοζυγίου όλων των βαθμίδων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92

ΧΡΗΣΗ 2003

Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας και συγκεκριμένα έκδοση εικονικών στο σύνολο τους Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής αγροτικών προϊόντων, σε (4) περιπτώσεις αξίας 57.037,54€.

Μη υποβολή δηλώσεων - καταστάσεων και συγκεκριμένα μη υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών & ισοζυγίου όλων των βαθμίδων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92.

Επιπρόσθετα, για την κρινόμενη χρήση καταλογίστηκε στην εκδότρια από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας πρόστιμο για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 219.843,77 € προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με τα οποία αποδείχτηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη και ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας έκρινε τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα ΔΑ-Τ με αρ. .../30-10-06, .../22-11-06 και .../17-12-06 εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του

τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). (ΣΤΕ 506/2012, 3081/2015).

Επειδή στο άρθρο 23 (ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ) του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Στην υπό κρίση περίπτωση και σε συμμόρφωση με την ως άνω διάταξη, ο έλεγχος αφενός αξιοποίησε στο σύνολό τους τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ενσωματώνει η από 29/11/2017

έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία και καθίσταται αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, αφετέρου προέβη και στις διαλαμβανόμενες στο κεφ. 4 της έκθεσης (σελ. 5) αυτοτελείς διαπιστώσεις, απόρροια των αποδεικτικών στοιχείων και εγγράφων που είχε στη διάθεσή του, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία των ελεγκτών στην έδρα της λυθείσας επιχείρησης του προσφεύγοντος και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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...».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και

σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότησης 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. και σκέψεις 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 συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη

προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε μετά την περιέλευση στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας της από 29/11/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων ολοκληρώνοντας τον έλεγχο, διαπίστωσε κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμό/12-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του έτους 2017, ήτοι το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής της χρήσης 2006, ο δε χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, δηλαδή μέχρι τις 31/12/2018 ως προς τη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 84 και του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης

Επειδή ο ισχυρισμός περί αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης αλυσιτελώς προβάλλεται, διότι οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 αφορούν στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι εν προκειμένω για τον προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ως

εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/7/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Η με αριθμό**/12-7-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006).

Ποσό καταλογισμού : **60.949,10 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.