



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 28/01/2019
Αριθμός απόφασης: 432

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 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου κατά:
 - α) της υπ' αριθμ. /13-08-18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,
 - β) της υπ' αριθμ. /13-08-18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
 - γ) υπ' αριθμ. /13-08-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και
 - δ) της υπ' αριθμ. /13-08-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση
6. Τις από 01/10/2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2018** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό

Ο έλεγχος διενεργήθηκε επειδή περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

Η ειδική γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής – Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης απέστειλε προς τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ το υπ' αριθμό/ΕΜΠ/10-10-2016 πληροφοριακό δελτίο και με πρωτόκολλο της Δ.Ο.Υ./12.10.2016, το οποίο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ **πέραν της πενταετίας.**

Με αυτό το πληροφοριακό δελτίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής – Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης διενήργησε έρευνα και έλεγχο επιδότησης με αρ. εντολής/28-04-2016 στην επιχείρηση Κατά την έρευνα ζητήθηκε από την η κίνηση του λογαριασμού της εταιρείας με αρ. καθώς και του προσωπικού λογαριασμού του νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης κ. με αρ.

Από τις διαπιστώσεις τις ανωτέρω έρευνας προκύπτει η έκδοση πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων από διάφορους προμηθευτές προς την εν λόγω επιχείρηση, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση του προσφεύγοντα Από την έρευνα των εξοφλήσεων των τιμολογίων με επιταγές, διαπιστώθηκε ότι ο κ. εισέπραττε μέρος των χρημάτων και το υπόλοιπο το επέστρεφε στον προσωπικό λογαριασμό του κ. Για τιμολόγια που εξέδωσε στις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 συνολικής αξίας 282.243,75 €, εξόφλησε επιταγές εκδόσεως της εταιρείας ποσού € 282.244,75, επιστρέφοντας με κατάθεση στον προσωπικό λογαριασμό του κ. ποσό € 113.770,00. Επιπλέον, μια επιταγή αξίας 15.000,00€ κατατέθηκε στο λογαριασμό της εταιρείας

Η ειδική γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής – Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης με την υπ. αριθμ./05-06-2015 έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων, κατέσχεσε ένα μπλοκ με εκδοθέντα στοιχεία (Τ.Π.Υ. Νο1 - 50) από την επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ απέστειλε την με αρ. πρωτ./17.11.2016 πρόσκληση στον προσφεύγοντα για προσκόμιση βιβλίων και εκδοθέντων – ληφθέντων στοιχείων. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής. Την 31/01/2017 ο έλεγχος απέστειλε την με αρ. πρωτ./2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, χωρίς ανταπόκριση από τον προσφεύγοντα. Στις 25/09/2017 εκδόθηκε η υπ. αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου για μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων μετά από πρόσκληση. Στη συνέχεια, με το υπ. αριθμ./27-09-2017 ο έλεγχος απέστειλε νέα πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και πάλι χωρίς ανταπόκριση. Τέλος, η φορολογική αρχή προχώρησε σε επεξεργασία των στοιχείων που κατασχέθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής – Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, λαμβάνοντας υπόψη και τα συμπεράσματα που αποτυπώνονται στο Πληροφοριακό Δελτίο.

Ο προσφεύγων είχε περαιώσει για τις υπό κρίση χρήσεις 2008 και 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/10 (ΑΡ. ΣΗΜ./27-10-2010). Η φορολογική αρχή κατόπιν των ανωτέρω, προσέθεσε στο σχετικό σημείωμα περαίωσης ποσό € 128.770,00 προκειμένου να επαναυπολογισθεί εκ νέου και να εκδοθεί νέα εκκαθάριση.

Κατόπιν, η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ. αριθμ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συστημένη επιστολή την 04/12/2017 και συνημμένα την πράξη επιβολής προστίμου και το προσωρινό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ 1019/2011.

Ο προσφεύγων επ' αυτού κατέθεσε τις απόψεις του στις 29/12/2017 με το υπ. αριθμ./2017 υπόμνημα του, οι οποίες συνοπτικά ήταν οι εξής:

1. Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο, ελλείψει νέων συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Ενστάσεις επί του συμπεράσματος του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των τιμολογίων.
3. Μη σύννομο το νέο υπ. αριθμ./201.11.2017 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα του Ν. 3888/2010

Η φορολογική αρχή αφού αντέκρουσε και απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, εξέδωσε και κοινοποίησε με το υπ. αριθμ./2018 στις 21/03/2018 τις πράξεις επιβολής προστίμου 16,17/2018 μαζί με την σχετική έκθεση ελέγχου καθώς και το με αρ./2018 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της ΠΟΛ 1019/2011, για το οποίο ο προσφεύγων είχε 5 ημέρες περιθώριο για συμβιβασμό. Ο προσφεύγων δεν προσήλθε για συμβιβασμό και τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ βεβαιώθηκαν με ΑΧΚ/2018 και ΑΤΒ/2018 (γραμμές 1 και 2). Την 11/06/2018 επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή το με αριθμ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με τη νέα εκκαθάριση του Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008 και 2009. Ο προσφεύγων κατέθεσε **εκπρόθεσμα** το με αρ. πρωτ./24-07-2018 υπόμνημά του, στο οποίο επί της ουσίας δεν προσκόμισε τίποτα νέο προκειμένου να αντικρούσει την φορολογική του υποχρέωση.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ έκρινε τα βιβλία ανακριβή λόγω έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων **εικονικών ως προς τη συναλλαγή (για μέρος αυτής - υπερτιμολόγηση)** σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων βάσει του άρθρου 32 του Ν. 2238/94.

Συνέπεια των προαναφερθέντων ήταν η έκδοση των κατωτέρω οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.:

α) Με την υπ' αριθμ./13-08-18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2008 (οικονομικού έτους 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 16.276,09 ευρώ πλέον προστίμου ανακρίβειας και τόκων κατ' άρθρο 49 του Ν. 4509/2017 ύψους 14.554,07 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **30.830,16 ευρώ**.

β) Με την υπ' αριθμ./13-08-18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2009 (οικονομικού έτους 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 35.854,63 ευρώ πλέον προστίμου ανακρίβειας και τόκων κατ' άρθρο 49 του Ν. 4509/2017 ύψους 32.061,21 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **67.915,84 ευρώ**.

γ) Με την υπ' αριθμ./13-08-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, καταλογίστηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 24.419,71 ευρώ πλέον πρόσθετων φόρων ύψους 21.836,11 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **46.255,82 ευρώ**.

δ) Με την υπ' αριθμ./13-08-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, καταλογίστηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 45.873,11 ευρώ πλέον πρόσθετων φόρων ύψους 41.019,74 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **86.892,85 ευρώ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή αξίωσης του Ελληνικού Δημοσίου και έλλειψη νέων στοιχείων για παράταση παραγραφής.

- Ενστάσεις επί του συμπεράσματος του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των εκδοθέντων τιμολογίων προς την εταιρεία
- Ενστάσεις επί της νομιμότητας έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, βάσει του άρ. 64 του Ν. 4174/2013

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, προΐσχυουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στις παρ. 1, 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 ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

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 ίδιου 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 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. 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 περαιτέρω, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του Γ' τμήματος ΝΣΚ 102/2001, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/2001, έγινε δεκτό ότι::

«α) 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 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.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της

πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθ. 68 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο....».

Επειδή στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, με την υπ. αριθμ. ΠΟΛ 1125/25.11.2004 του Υπουργείου Οικονομικών της Διεύθυνσης Ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ. αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου

παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω).

Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

Επειδή ο προσφεύγων είχε περαιώσει για τις υπό κρίση χρήσεις 2008 και 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/10 (Αρ. Σημ./27-10-2010).

Επειδή στο άρθρο 9 § 4 του ν. 3888/2010 «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή στην §10 του ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/ 17.5.2016 Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την έκδοση και περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει ν.3888/2010 ύστερα από τη δημοσίευση του ν.4337/2015, ορίζεται ότι:

«Δεδομένων των ανωτέρω, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.»

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκδόθηκε η υπ'αριθμ./25-10-2016 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 επειδή περιήλθαν εις γνώση της φορολογικής αρχής **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία**, καθότι προέκυψαν ευρήματα που να δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, βάσει της ΠΟΛ 1191/2017 – γνωμ. ΝΣΚ 265/2017.

Επειδή βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι:

α) τα συμπληρωματικά (νέα) αυτά στοιχεία, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **πέραν της πενταετίας** αφού η έκθεση του ΣΔΟΕ έχει ημερομηνία **10-10-2016** και επιπλέον παρελήφθησαν από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ στις **12-10-2016** (Αρ. εισερχόμενου εγγράφου Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ/12-10-2016).

β) ο προσφεύγων έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2008 και 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.

3888/10 (Αρ. Σημ. /27-10-2010), επομένως έχει εκδοθεί εντός της πενταετίας αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 περί παράτασης λόγω νέων στοιχείων.

Επειδή, συμπερασματικά λόγω των προαναφερθέντων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και μη ύπαρξης νέων στοιχείων όπου και στηρίζεται η δεκαετής (10) παραγραφή των υπό κρίση χρήσεων, κρίνεται **αβάσιμος**.

Επειδή, στο άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 αναφέρεται ότι: «4. 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. 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.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.»

Επειδή στο άρθρο 64 «Επαρκής Αιτιολογία» του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο **ορθώς** τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία θεωρήθηκαν **εικονικά ως προς τη συναλλαγή (για μέρος αυτής)** γιατί διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης και προσφεύγων υπερτιμολογούσε το λήπτη και κατά την είσπραξη των στοιχείων επέστρεφε μέρος των χρημάτων σε προσωπικό λογαριασμό αυτού, που είναι και ιδιοκτήτης της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας κ.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, κρίνεται ότι, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων όπως αναφέρονται στις ανωτέρω εκθέσεις μερικού ελέγχου

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς αυτά πρέπει **να απορριφθεί**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

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

❖ Φορολογική περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

- **Επικύρωση** της υπ' αριθμ. /13-08-18 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Αρχικό ελέγχου	Τελικό βάσει απόφασης
Πρόσθετος φόρος εισοδήματος	16.276,09 €	16.276,09 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	14.554,07 €	14.554,07 €
	30.830,16 €	30.830,16 €

- **Επικύρωση** της υπ. αριθμ. /13-08-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

	Αρχικό ελέγχου	Τελικό βάσει απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	24.419,71 €	24.419,71 €
Πρόσθετοι φόροι	21.836,11 €	21.836,11 €
	46.255,82 €	46.255,82 €

❖ Φορολογική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

- **Επικύρωση** της υπ' αριθμ. /13-08-18 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Αρχικό ελέγχου	Τελικό βάσει απόφασης
Πρόσθετος φόρος εισοδήματος	35.854,63 €	35.854,63 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	32.061,21 €	32.061,21 €
	67.915,84 €	67.915,84 €

- **Επικύρωση** της υπ. αριθμ. /13-08-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

	Αρχικό ελέγχου	Τελικό βάσει απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	45.873,11 €	45.873,11 €
Πρόσθετοι φόροι	41.019,74 €	41.019,74 €
	86.892,85 €	86.892,85 €

Οι τόκοι του άρθρου 53 του ν.4174/13 να υπολογιστούν έως την ημερομηνία καταβολής για τις ανωτέρω πράξεις.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.