



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-06-2019

Αριθμ. Αποφ.:1490

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ (ΦΕΙΓ ΒΟΛΑΝ ΚΛΠ) και με έδρα , επί της οδού - **ΤΚ** – κατά : **α.** Της υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008), **β.** Της υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008 και **γ.** Της υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 ν. 4472/2017, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, της Προϊστάμενης της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/02/2019 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α. Με την υπ' αριθμ./...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008), της Προϊστάμενης της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους **2.014,47 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 § 1 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **1.386,60 €**, ήτοι συνολικά **3.401,07 €**. Η διαφορά φόρου του οικ. έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008) προέκυψε λόγω λήψης δύο (2) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, **καθαρής αξίας 6.000,00 €**, πλέον **ΦΠΑ αξίας 1.140,00€ η αξία των οποίων προστέθηκε σαν λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη .**

β. Με την υπ' αριθμ./...../2018 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, της Προϊστάμενης της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ΦΠΑ ύψους **1.140,00 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **1.069,32 €**, ήτοι συνολικά **2.209,32 €** Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των παραπάνω αναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων

γ. Με την υπ' αριθμ./...../2018 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, της Προϊστάμενης της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/1997 και άρθρου 79 Ν.4472/2017), συνολικού ύψους **570,00 €**, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων με βάση τα παραπάνω αναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δυνάμει της με αριθμ./2018 εντολή ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε ως συνέχεια της με αρ./2016 εντολής που περαιώθηκε στις 23/05/2017. Με την εντολή/2016 πραγματοποιήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση λόγω λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου και εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν.3888/2010 το οποίο δεν έγινε αποδεκτό

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. Πρωτ. ΕΜΠ/2014, Δελτίο Πληροφοριών που έλαβε το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ –ΑΙΓΑΙΟΥ (αριθ. Πρωτ. Εισερχομένου Δ.Ο.Υ./2015) βάσει του οποίου διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση ΑΦΜ, λόγω έκδοσης πλαστών και εικονικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία από την επιχείρηση ΑΦΜ είναι και η επιχείρηση **ΑΦΜ**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ, το πόρισμα του οποίου αποδέχθηκε ο έλεγχος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση στη χρήση 2008 προς την επιχείρηση ΑΦΜ, είναι εικονικά και **καταλόγισε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησηςστη χρήση 2008 παράβαση για λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της δύο (2) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 6.000,00 €, πλέον ΦΠΑ αξίας 1.140,00€** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2&9, 30§4γ' & 31§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.2859/2000, που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθρ.7 παρ. 3 περ. β', Ν. 4337/2015 και 66 παρ.5 ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 Ν.4337/2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο βάσει της με αριθμ./2018 εντολής ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης συντάχθηκαν οι από 04/12/2018 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94, και ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) και (ΑΡΘΡΟ 79 Ν.4472/2017)

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου περί έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και ειδικού προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/1997 α 79 Ν.4472/2017για τη χρήση 2008.
- 2) Μη σωστή κοινοποίηση του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος του Ν.3888/2010 με αποτέλεσμα την μη παραλαβή και αποδοχή αυτού.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια επανελέγχου και έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

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 αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρο 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** Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

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, δυνάμει 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, 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 (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (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 άρθ. 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. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, ρητά ορίζεται ότι, 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1147/2010, η αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του Ν.3888/2010 και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Επειδή έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣτΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε 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]. Η κατά τα ανωτέρω συμπληρωματική πράξη, μέχρι τη θέσπιση της τροποποιήσεως του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 3522/2006 προϋπέθετε την έκδοση αρχικής πράξης, σε κάθε δε περίπτωση [είτε πριν είτε μετά τον νόμο αυτό] μπορεί να χωρήσει και παρά την οριστικοποίηση της πράξης αυτής, με οποιονδήποτε τρόπο, όπως η διοικητική επίλυση της διαφοράς, που επέρχεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 του ως άνω ν. 3259/2004 [όπως συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και παρατάθηκε η εφαρμογή του διαδοχικά με τους ν. 3283/2004 [άρθρο 56] [...] 3312/2005 [άρθρο 22], 3697/2008 [άρθρο 28], 3746/2009 [άρθρο 89], 3763/2009 [άρθρο 10], η παρ. 5 του οποίου, **ρητώς, προβλέπει την εξαίρεση της υπόθεσης από τη ρύθμιση της περαίωσης και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ΚΦΕ** [πρβλ. ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3705, 3706/2011, 2123, 3956/2012]. Παρέπεται από τα ανωτέρω ότι όταν η φορολογική εγγραφή στη φορολογία εισοδήματος καταστεί οριστική κατ' εφαρμογή της διαδικασίας περαίωσης, δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να εκτιμήσει νεώτερα στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί υπόψη της κατά την περαίωση και με βάση αυτά στη δεκαετή προθεσμία της παραγραφής να βεβαιώσει συμπληρωματικό φόρο, όπως επίσης να ενεργήσει έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και να εκδώσει στην ίδια προθεσμία πράξη επιβολής προστίμου για μη τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ [πρβλ. ΣτΕ 3954, 4388/2012]».

Επειδή, ο προσφεύγων περαίωσε το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και του Ν. 4174/2013, στον προσφεύγοντα, από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για τη χρήση 2008, με αφορμή την από 18/12/2014 η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ η οποία εστάλλει με το με το με αριθ. Πρωτ. ΕΜΠ/2014, (αριθ. Πρωτ. Εισερχομένου Δ.Ο.Υ/2015) , σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» **με ΑΦΜ**, η οποία περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής **μετά την αποδοχή και εξόφληση** του υπ' αρ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 που αφορά στο οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) αλλά και μετά από την παρέλευση της πενταετούς περιόδου της κανονικής παραγραφής (19-3-2015) , η οποία συμπληρωνόταν στις 31/12/2014 .

Συνεπώς, εφόσον η προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010 η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλων ελέγχου, επί των οποίων επιτεύχθηκε συμβιβασμός, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 49 του νόμου 2859/2000, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Π.Α. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 περ. γ' σε συνδυασμό προς το άρθρο 49 παρ. 3 του Κ.Φ.Π.Α. και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για τη χρήση 2008 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη σωστής κοινοποίησης του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος του Ν.3888/2010.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 1 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίου ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 51 παρ. 1 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε

οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 4 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της...».

Με τον παραπάνω ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν παρέλαβε το παραπάνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν.3888/2010 διότι εάν το είχε παραλάβει, θα το είχε αποδεχτεί και θα το είχε πληρώσει δεδομένου ότι γνώριζε τις συνέπειες σε περίπτωση μη αποδοχής του.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ορθώς επιδόθηκαν τα έγγραφα από τη φορολογική διοίκηση λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις.

Όπως αναφέρεται στην από 4-12-2018 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και σύμφωνα με το έγγραφο παράδοσης του συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης, το εν λόγω σημείωμα περαίωσης μαζί με την οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008 ποσού δύο χιλιάδων τετρακοσίων ευρώ (2.400,00 ευρώ), με συνημμένη την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 31/05/2017.

Συνεπώς, δεδομένου ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση της έκθεσης και του οριστικού προσδιορισμού του προστίμου ΚΒΣ τα οποία του επιδόθηκαν επίσης στις 31/05/2017 και ανταποκρίθηκε καταβάλλοντας το ποσό των 2.400,00 ευρώ, η κοινοποίηση της πράξης, της έκθεσης και της **περαίωσης** εκτελέστηκε ορθά και νομότυπα και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νομότυπης κοινοποίησης της συμπληρωματικής περαίωσης του Ν.3888/2010 είναι αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./11-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ (ΦΕΙΓ ΒΟΛΑΝ ΚΛΠ) και με έδρα, επί της

οδού - ΤΚ και την επικύρωση **α.** Της υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008, **β.** Της υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008 , και **γ.** Της υπ' αριθμ./...../2018 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 ν. 4472/2017, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, της Προϊστάμενης της ΔΟΥ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Η υπ' αριθμ./...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	28.075,85	34.040,41	34.040,41	5.964,56
	της συζύγου	9.483,97	9.519,23	9.519,23	35,26
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.472,02	5.486,49	5.486,49	2.014,47
Προκαταβολή φόρου		2.338,75	2.338,75	2.338,75	
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. & Τόκοι αρθρου 53 ΚΦΔ			1.386,60	1.386,60	1.386,60
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.810,77	9.211,84	9.211,84	3.401,07
	για επιστροφή				

ΦΠΑ η υπ' αριθμ./...../2018 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	102.277,70	102.277,70	102.277,70	
Αξία φορολογητέων εισροών	32.507,11	26.507,11	26.507,11	6.000,00
Φόρος εκροών	19.432,76	19.432,76	19.432,76	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.432,76	18.292,76	18.292,76	1.140,00

Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.140,00	1.140,00	1.140,00
Πρόσθετοι φόροι		1.069,32	1.069,32	1.069,32
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.209,32	2.209,32	2.209,32
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

Η αριθμ./...../2018 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 ν. 4472/2017, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ειδικό πρόστιμο του αρθ.79 Ν. 4472/2017	1.140,00 € X 50% = 570,00 €	1.140,00 € X 50% = 570,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.