



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατίας 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333254

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 28/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1477

## 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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **2/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** κατά **α)** της με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, **β)** της με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, **γ)** της με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012), **δ)**

του με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, **ε)** της με αριθ. ... – 26/11/2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν.2523/1997) διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012 και **στ)** του με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Τη με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 6/5/2020** Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.
9. Το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ – 15/5/2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **2/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και επί του με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ – 15/5/2020** συμπληρωματικού υπομνήματος της, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους 3.334,33€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, λόγω μη ζήτησης – λήψης σε μία τουλάχιστον περίπτωση – συναλλαγή τιμολογίου της παρ. 5 του αρθρ.12 του ΚΒΣ με αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής αγοράς χοιρινού κρέατος, ποσότητας 6.203,40 kg συνολικής καθαρής αξίας 13.337,31€, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθρ. 7 παρ 3 περ στ του Ν.4334/2015, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας του στοιχείου, ήτοι 13.337,31€ \*25%.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **353,57€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2013, λόγω μη έκδοσης σε μια τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου αξίας για την πώληση χοιρινού κρέατος, ποσότητας 456,22 kg και συνολικής καθαρής αξίας 1.414,28€, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθρ. 7 παρ 3 περ στ του Ν.4334/2015, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας του στοιχείου, ήτοι 1.414,28€ \*25%.
- ✓ Με τη με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου 171.283,33€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του

άρθρου 53 του Ν.4174/2013 174.417,82€, δη σύνολο φόρου **345.701,15€**, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων ως μεγαλύτερων αυτών του εξωλογιστικού, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης ενενήντα πέντε (95) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 970.355,37€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 126.146,20€ και προσθήκης στα καθαρά κέρδη της βάσει δήλωσης λογιστικών διαφορών ύψους 979.611,62€ (ήτοι της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και έτερων μη αναγνωριζόμενων προς έκπτωση δαπανών). Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε είκοσι επτά (27) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 345.533,70€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του ... με **ΑΦΜ:...** και εξήντα οκτώ (68) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 624.821,67€ εκδόσεως της επιχείρησής με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**

- ✓ Με τον με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου 126.805,61€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 129.126,16€, δη σύνολο φόρου **255.931,77€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (πλην ενός αξίας 5.480,20€ πλέον ΦΠΑ 712,42€ που δεν είχε συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ) και β) προσθήκης στην αξία και τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών αλλά και των φορολογητέων εισροών ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών που παραλείφθηκαν να δηλωσθούν.
- ✓ Με τη με αριθ. ... – **26/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν.2523/1997) διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **62.716,89€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων (πλην ενός αξίας 5.480,20€ πλέον ΦΠΑ 712,42€ που δεν είχε συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ), σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε 125.433,78€ x 50%.
- ✓ Με τον με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά τελών χαρτοσήμου 12.486,24€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 2.497,25€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 12.714,74€ και εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 2.542,94€, δη σύνολο φόρου **30.241,17€**, κατόπιν διαπίστωσης εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας που αφορούσαν σε καταθέσεις χρημάτων από διαχειριστές της και εκλήφθησαν από τον έλεγχο ως ταμειακή διευκόλυνση.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων βάσει της από **19/11/2019** έκθεσης ελέγχου παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ & Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ και των από **26/11/2019** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αρθ. 67, 68 Ν.2238/1994, ΦΠΑ αρθ.48 Ν.2859/2000, προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 Ν.2523/1997 και χαρτοσήμου

ΚΤΧ του άρθ. 15 παρ. 5 περ. γ που συντάχθηκαν δυνάμει των με αριθ. **.../0 – 5/3/2019** και **.../0 – 24/9/2018** εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ.

Αιτία ελέγχου της με αριθ. **.../0 – 5/3/2019** εντολής αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. **... – 18/1/2016** έγγραφο του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας - Θράκης με το οποίο διαβιβάσθηκε προς τη ΔΟΥ Βέροιας η από **28/12/2015** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ και ΚΒΣ για την προσφεύγουσα και τα οποία λόγω αρμοδιότητας διαβιβάσθηκαν στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων με το με αριθ. πρωτ. **... – 11/2/2019** έγγραφο ΔΟΥ Βέροιας (αριθ. πρωτ. εισερχ. **... – 15/2/2019** ΔΟΥ Αμπελοκήπων. Σύμφωνα με την από **28/12/2015** έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας - Θράκης διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα **α)** στη χρήση 2012 μη ζήτηση – λήψη - έκδοση τιμολογίου της παρ.5 του αρ.12 του ΚΒΣ με αποτέλεσμα την απόκρυψη σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση - συναλλαγή αγοράς χοιρινού κρέατος 6.203,40 κιλών, συνολικής καθαρής αξίας 13.337,31€ και **β)** στη χρήση 2013 μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας-πώλησης σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση- συναλλαγή για την πώληση χοιρινού κρέατος ποσότητας 456,22 κιλών, συνολικής καθαρής αξίας 1.414,28€.

Αιτία ελέγχου της με αριθ. **.../0 – 24/9/2018** εντολής του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων αποτέλεσαν:

- το με αρ. πρωτ. **... – 22/12/2016** έγγραφο της ΔΟΥ Δράμας (αρ. πρωτ. εισερχ. **... – 29/12/2016** ΔΟΥ Αμπελοκήπων) και η ηλεκτρονική διαβίβαση της σχετικής από **1/12/2016** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) της ίδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση του .. με **ΑΦΜ:...**, εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα στη χρήση 2012. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε από τον παραπάνω εκδότη είκοσι επτά (27) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 345.533,70€.
- η από **21/11/2018** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η επιχείρηση με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα στη χρήση 2012. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε από την παραπάνω εκδότρια εξήντα οκτώ (68) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 624.821,67€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ – 15/5/2020** συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις υπό κρίση χρήσεις έχει παραγραφεί.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Άρνηση της αποδιδόμενης παράβασης ΚΒΣ περί μη ζήτησης – λήψης φορολογικού στοιχείου σε μία τουλάχιστον

συναλλαγή - αγορά χοιρινού κρέατος ποσότητας 6.203,40 κιλών στη χρήση 2012 και παράβασης ΚΦΑΣ περί μη έκδοσης σε μια τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου για την πώληση χοιρινού κρέατος ποσότητας 456,22 κιλών στη χρήση 2013.

3. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών με τον ... και την επιχείρηση με την επωνυμία «...». Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται ήδη προσκομισθέντα με προγενέστερη ενδικοφανή προσφυγή 57 υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής για βοοειδή της αρμόδιας υπηρεσίας διαφόρων Περιφερειών και συνημμένα σε αυτά ημερήσια δελτία επιβεβαίωσης σφαγής βοοειδών.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη χαρτοσήμου είναι ακυρωτέα γιατί είναι νομικά αβάσιμος ο χαρακτηρισμός της έννομης σχέσης ως δάνειο. Όλες οι συναλλαγές που έλαβαν χώρα από τον τυπικά προσωπικό λογαριασμό των διαχειριστών αφορούν κινήσεις και πληρωμές αποκλειστικά και μόνο για την εταιρεία.
5. Δεν είχε υποχρέωση να διαφυλάξει τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2007, 2009 και των υπό κρίση χρήσεων. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

### **Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας**

**Επειδή** με το **άρθρο 72 παρ.11 του Ν.4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « 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».

**Επειδή**, με το **άρθρο 9 παρ. 5 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 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε 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**, με το **άρθρο 84 παρ. 1 και 4 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα

του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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, με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του Ν.2859/2000** 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, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

**Επειδή, με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του 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, με το άρθρο 49 παρ. 3 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ'" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

**Επειδή**, με το **άρθρο 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ.1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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 ιδίου 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. .... ».

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ.1100/2001** κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... *Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητος γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».*

**Επειδή**, με την απόφαση **ΣτΕ 433/2020** Τμ.Β': Προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου & της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, κρίθηκαν, τα παρακάτω: ... 5. Επειδή, ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣτΕ 1561/2003, πρβλ. ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣτΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). Αντιθέτως, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάσει δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [βλ. ενδεικτικώς τις διατάξεις των άρθρων του ΚΝΤΧ (i) 3 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν.δ. 3717/1957, που ορίζει ότι «επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου [...] τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων», (ii) 15γ παρ. 3, 15δ παρ. 7, 15ε παρ. 1-2, 5, 6 και 11 περί καταβολής του τέλους χαρτοσήμου κατά την υποβολή στη φορολογική αρχή των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων, (iii) 32 παρ. 4 περί είσπραξης του τέλους χαρτοσήμου μαζί με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος· βλ. και τις διατάξεις των άρθρων 8 της απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α/ΠΟΛ1144/1998 (Β' 529), 6 της Α.Υ.Ο. 1063790/ 1444/ΔΕ-Α/ΠΟΛ1168/2001 (Β' 882), 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ 2005 (Β' 302) και 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/2011 (Β' 577), κατά τις οποίες με τη φορολογία εισοδήματος ελέγχονται



συγχρόνως και οι λοιπές φορολογίες]. Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη των Παρέδρων [...], η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείπει ειδικής νομοθετικής ρύθμισης τις αξιώσεις του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (βλ. νομολογία που παρατίθεται στη γνώμη που επικράτησε), πλην, κατά το μέρος που προβλέπει εικοσαετή προθεσμία παραγραφής αναφορικά με τις εν λόγω αξιώσεις (και μόνο ως προς αυτές, πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 17-9-2014, C 341/13, Cruz & Companhia Lda, σκ. 60, της 5-5-2011, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C 201/10, 202/10, σκ. 42), 5 υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον (κατά τα αναφερόμενα στη γνώμη που επικράτησε, δια του ελέγχου των στοιχείων που τηρούνται προς εκπλήρωση λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και ιδίως εκείνης σε φορολόγηση του εισοδήματος) εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 Κ.Ν.Τ.Χ.) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του Κ.Ν.Τ.Χ. (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 732/2019 7μ., προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΕ επί της υπόθεσης C 341/2013). Περαιτέρω, ισχύει η προθεσμία παραγραφής, η οποία έγινε δεκτή από τη γνώμη που επικράτησε και σύμφωνα με το οικείο σκεπτικό αυτής.

**Επειδή με την εγκύκλιο Ε 2147/2020 του Διοικητή ΑΑΔΕ ορίζεται ότι:** «Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και

δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον ΚΝΤΧ (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του Ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., Ν. 2238/1994, Α'151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. , εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του ΚΝΤΧ, οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις : α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017 ). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Παράδειγμα: Σε επιβολή -τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994, Α' 151).

3. Διευκρινίζεται ότι, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (ήτοι μέχρι 31/12/2013), και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ή τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών που αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται στο Δημόσιο και παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος), ισχύουν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 άρθ. 72 του Κ.Φ.Δ., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Παράδειγμα: Στην περίπτωση τέλους χαρτοσήμου μισθωμάτων χρήσης 2013 για τα οποία η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται εντός του έτους 2014 και υφίσταται υποχρέωση καταβολής του οικείου τέλους χαρτοσήμου εντός του έτους

2014, ο χρόνος παραγραφής άρχεται από την 31-12-2014 και λήγει την 31-12-2019 βάσει του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, εφόσον δεν συντρέχει λόγος παρέκτασής του, βάσει των εξαιρέσεων που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 5 και 68 του ν.2238/1994. Αν η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν υποβληθεί, ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου επί μισθωμάτων χρήσης 2013 λήγει, σύμφωνα με το αρ. 84§5 ν.2238/94, στις 31/12/2029.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη του ΚΦΔ.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019)».

**Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 18 του Ν.3091/2002** ορίζεται ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

**Επειδή, με το άρθρο 22 παρ.3 του Ν.3212/2003** ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

**Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί**

παραγραφής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2013, 2014 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, 1/1 - 31/12/2013) υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ .

Ως προς τη με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012 και τη με αριθ. .. - **19/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013

**Επειδή**, το με αριθ. πρωτ. ... – **11/2/2019** έγγραφο ΔΟΥ Βέροιας με συνημμένα το αριθ. πρωτ. ... – **18/1/2016** έγγραφο και την από **28/12/2015** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ και ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας - Θράκης για την προσφεύγουσα, που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **15/2/2019** (αριθ. πρωτ. ... – **15/2/2019**), δηλαδή μετά του – αρχικώς – πενταετούς χρόνου παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/13.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, στη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2012** - οικ. έτος **2013** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2023**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97. Επομένως, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις **19/11/2019**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση η με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) που αφορούσε τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2013 εκδόθηκε εντός της πενταετίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής.

Ως προς τη με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τον με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, τη με αριθ. ... – **26/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν.2523/1997) και τον με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό τελών χαρτοσήμου, της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2012

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο έλεγχος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων σε εκτέλεση της με αριθ. .../0 – **24/9/2018** εντολής του Προϊσταμένου της, στις **16/11/2018** διενήργησε κατάσχεση επίσημων και ανεπίσημων εγγράφων της προσφεύγουσας για τη χρήση 2012 με τη με αριθ. ... – **16/11/2018** έκθεση κατάσχεσης, την οποία επέδωσε αυθημερόν στο λογιστή της προσφεύγουσας, ήτοι εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής.

**Επειδή**, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος,

ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου στο οικ. έτος 2013 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012), παρατάθηκε κατά δύο χρόνια πέραν του – αρχικώς – πενταετούς χρόνου παραγραφής, που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 της Ε2147/2020 και της ΣτΕ 433/2020 σε συνδυασμό με το άρθρο 22 παρ.3 του Ν.3212/2003 και το άρθρο 19 παρ.18 του Ν.3091/2002 ήτοι έως τις **31/12/2020**, πλην της πράξης χαρτοσήμου που με την παρέκταση των δύο ετών παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου στις 31/12/2019. Επομένως κατά τον χρόνο έκδοσης στις **26/11/2019** των προσβαλλόμενων πράξεων, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο, δεν είχε παραγραφεί.

**Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

#### **Αναφορικά με τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. .... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 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**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την

έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 57876/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

**Επειδή**, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση στην από **19/11/2019** έκθεση ελέγχου παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ & Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ (σελ. 1 - 16) και στις από **26/11/2019** εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αρθ. 67, 68 Ν.2238/1994 (σελ. 1 - 57), ΦΠΑ αρθ.48 Ν.2859/2000 (σελ. 1 - 40), προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 Ν.2523/1997 (σελ. 1 - 31) και χαρτοσήμου ΚΤΧ του αρθ. 15 παρ. 5 περ. γ (σελ. 1 - 11) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, επαρκώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των προστίμων ΚΒΣ και ΚΦΑΣ, του φόρου εισοδήματος, του ΦΠΑ, του προστίμου ΦΠΑ και των τελών χαρτοσήμου.

**Επειδή**, με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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**, αναφορικά με τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις ΚΒΣ και ΚΦΑΣ για μη ζήτηση – λήψη φορολογικού στοιχείου σε μία τουλάχιστον περίπτωση αγοράς χοιρινού κρέατος

ποσότητας 6.203,40 κιλών καθαρής αξίας 13.337,31€ στη χρήση 2012 και για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μια τουλάχιστον περίπτωση πώλησης χοιρινού κρέατος ποσότητας 456,22 κιλών καθαρής αξίας 1.414,28€ στη χρήση 2013, δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

**Επειδή**, οι επιμέρους ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί πραγματικών συναλλαγών με την ατομική επιχείρηση του ... με **ΑΦΜ:...** και την επιχείρηση με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, σύννομης εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων με μετρητά και συνακόλουθα πλημμελούς κρίσης του ελέγχου, απορρίφθηκαν με τη με αριθ. ... – **27/5/2019** απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της με αριθ. πρωτ. ... – **30/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε από την προσφεύγουσα μεταξύ άλλων και κατά της με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων με την οποία, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **405.684,42€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, λόγω **α) λήψης** ενενήντα πέντε (95) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 970.355,37€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 126.146,20€ (συγκεκριμένα είκοσι επτά (27) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 345.533,70€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ... με **ΑΦΜ:...** και εξήντα οκτώ (68) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 624.821,67€ εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο  $970.355,37€ \times 40\% = 388.142,14€$  σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, **β) έκδοσης** οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 40.855,70€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.311,23€ με λήπτη την επιχείρηση με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο  $40.855,70€ \times 40\% = 16.342,28€$  σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, **γ) ανακριβούς υποβολής** συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 δηλαδή πρόστιμο **900,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' Ν.4337/2015, **δ) εξόφλησης** φορολογικών στοιχείων χωρίς τμηματική ή ολική εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου, σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, δηλαδή πρόστιμο **300,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' Ν.4337/2015.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα στη σελίδα 6 της υπό εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται πενήντα επτά (57) υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής βοοειδών της αρμόδιας υπηρεσίας διαφόρων Περιφερειών καθώς και τα συνημμένα σε αυτά ημερήσια δελτία επιβεβαίωσης σφαγής βοοειδών, χωρίς όμως να τα συνυποβάλει. Παράλληλα στη σελίδα 17 της εν λόγω προσφυγής υποστηρίζει ότι δε λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική διοίκηση εκατόν δέκα εννέα (119) υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής βοοειδών, αιγοπροβάτων και κατσικιών της αρμόδιας υπηρεσίας διαφόρων Περιφερειών που είχε ήδη προσκομίσει.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας έστειλε στην προσφεύγουσα τη με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2020 ΕΜΠ – 6/5/2020** κλήση προς ακρόαση για την προσκόμιση των εν λόγω επικαλούμενων στοιχείων. Η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ – 15/5/2020** συμπληρωματικό υπόμνημά της μας ενημέρωσε ότι πρόκειται για τα ίδια στοιχεία, τα οποία συνυπέβαλε με την με αριθ. πρωτ. ... – **30/1/2019** (προηγηθείσα) ενδικοφανή προσφυγή της.

**Επειδή**, κατά την εξέταση της (προηγηθείσας) με αριθ. πρωτ. ... – **30/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας:

- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε πενήντα επτά (57) υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής βοοειδών αιγοπροβάτων και κατσικιών της αρμόδιας υπηρεσίας διαφόρων Περιφερειών (σε φωτοτυπίες) και κατόπιν της με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 3/4/2019** κλήσης προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας, με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2019 ΕΜΠ – 17/4/2019** συμπληρωματικό υπόμνημά της κατέθεσε εκατόν δέκα πέντε (115) υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής βοοειδών αιγοπροβάτων και κατσικιών της αρμόδιας υπηρεσίας διαφόρων Περιφερειών (σε πρωτότυπη μορφή), τα οποία στάλθηκαν στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. .. - **22/4/2019** Πράξη Αναπομπής Προϊσταμένου της ΔΕΔ Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης, δια του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 22/4/2019** διαβιβαστικού εγγράφου.
- Λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΔΟΥ Αμπελοκήπων με το με αριθ. πρωτ. ... – **13/5/2019** (αρ. πρωτ. εισερ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2019 ΕΜΠ 22/5/2019**) έγγραφό της και το συνημμένο σε αυτό από **13/5/2019** «Πόρισμα Παροχής Διευκρινήσεων», ενέμεινε στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιήθηκε.
- Η υπηρεσία μας με την με αριθ. ... – **29/5/2019** απόφασή της αποδέχθηκε τις διαπιστώσεις του ως άνω πορίσματος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Συνεπώς, το ζήτημα της εικονικότητας ή μη των εν λόγω συναλλαγών δε δύναται να αποτελέσει εκ νέου αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας καθώς έχει ήδη κριθεί με την προαναφερόμενη απόφασή της και **οι σχετικοί επιμέρους ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.**

**Επειδή**, με τη διάταξη του **άρθρου 43 του Ν.1041/1980** αντικαταστάθηκε η διάταξη της παραγρ. 5 περίπτ. γ του άρθρου 15 του Κώδικα τελών χαρτοσήμου και ορίσθηκε ότι *«πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ υποβληθείσα εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσα νομίμων των τελών αυτών, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%.....»*

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο χαρακτηρισμός από τον έλεγχο της έννομης σχέσης – ταμειακής διευκόλυνσης των εταίρων (διαχειριστών) προς την προσφεύγουσα ως δάνειο



είναι νομικά αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από **26/11/2019** έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου ΚΤΧ του άρθ. 15 παρ. 5 περ. γ: διαπιστώθηκαν τα εξής: « 6. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία της ελεγχόμενης καταχωρήθηκαν εγγραφές που αφορούν καταθέσεις χρημάτων από τους διαχειριστές της ... και ... χωρίς να υποβληθούν στη αρμόδια ΔΟΥ Βέροιας δηλώσεις για την απόδοση του οφειλόμενου χαρτοσήμου 1% πλέον 20% ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου.

| A/A | Κωδικός       | Περιγραφή                  | Χρέωση | Πίστωση      |
|-----|---------------|----------------------------|--------|--------------|
| 358 | 53-14         | ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡ. ΠΡΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ | 0,00   | 1.248.623,65 |
| 359 | 53-14-00      | ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡ. ΠΡΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ | 0,00   | 1.248.623,65 |
| 360 | 53-14-00-0000 | ...                        | 0,00   | 758.293,78   |
| 361 | 53-14-00-0001 | ...                        | 0,00   | 490.329,87   |

Παρά τη σχετική πρόσκληση μας με αρ. πρωτ. .../13.06.2019 δε μας δόθηκε κάποια εξήγηση για τα ποσά που οφείλονται με αποτέλεσμα ο έλεγχος να θεωρεί αρχικά τα ποσά αυτά ως δάνειο αποδεικνυόμενο από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και επί των οποίων καταλογίζει χαρτόσημο 2% σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΤΧ αρθ. 15 § 1 α' πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% και εν συνεχεία μετά και την απάντηση της ελεγχόμενης στο με αρ. .../11.10.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση να θεωρεί τα ποσά αυτά ως εγγραφή για ταμειακή διευκόλυνση χωρίς να προκύπτει από την εγγραφή ή άλλο έγγραφο ότι πρόκειται για δάνειο των οποίων καταλογίζει χαρτόσημο 1% σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΤΧ αρθ. 15 § 1 γ' πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20%.

Αναλυτικά τα ποσά που κατατέθηκαν από τους από τους παραπάνω μετόχους στο ταμείο της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών 53.14.00.000 ... και 53.14.00.001 ... καθώς και τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου κατά διαχειριστική περίοδο έχουν ως εξής:

|                             |                     |
|-----------------------------|---------------------|
| ...                         | 758.293,78          |
| ...                         | 490.329,87          |
| <b>Σύνολο</b>               | <b>1.248.623,65</b> |
| <b>Οφειλόμενο χαρτόσημο</b> | <b>12.486,24</b>    |
| <b>ΟΓΑ χαρτοσήμου</b>       | <b>2.497,25</b>     |

.....»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να επιβεβαιώνει τους ισχυρισμούς της και να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

**Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπρόδεικτος και αβάσιμος.**

#### **Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά

στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

**Επειδή**, με το **άρθρο 21 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992**, όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι «τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

**Επειδή**, με το υπ' αριθ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι «...Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω».

**Επειδή**, με το **άρθρο 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

**Επειδή**, με το **άρθρο 24 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1 Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών....»

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων στις χρήσεις 2007, 2009 προβάλλεται αλυσιτελώς, επειδή οι ελεγχόμενες χρήσεις στην

προκειμένη περίπτωση είναι οι χρήσεις 2012, 2013.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις και τα προαναφερόμενα στον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για τη διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, με δεδομένο ότι διενεργήθηκε από την ελεγκτική αρχή κατάσχεση επίσημων και ανεπίσημων εγγράφων της με τη με αριθ. ... - **16/11/2018** έκθεση κατάσχεσης και επιπρόσθετα εκδόθηκε εντός της πενταετίας η με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ 1 του Ν.2238/1994, του άρθρου 19 παρ.18 του Ν.3091/2002 και του άρθρου 22 παρ.3 του Ν.3212/2003, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992 (ήτοι έως τις **31/12/2020** και έως τις **31/12/2019** για την πράξη τελών χαρτοσήμου). Επιπροσθέτως, για τη διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 δεν είχε παρέλθει ο αρχικός χρόνος παραγραφής (πενταετία), συνεπώς και η υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση αυτή. Πέραν τούτου, η παραγραφή της χρήσης 2013 βάσει των διατάξεων του Ν.3091/2002 δε μπορεί να συντελεστεί νωρίτερα από την παραγραφή της προηγούμενης χρήσης (2012), που λόγω παρέκτασης κατά δύο έτη όπως προαναφέρθηκε, συντελείται στις 31/12/2020.

**Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **2/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2012**

- Η με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

|                 | <b>Ποσό</b>      |
|-----------------|------------------|
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>3.334,33€</b> |

- Η με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

|                                            | <b>Ποσό</b>        |
|--------------------------------------------|--------------------|
| Εισόδημα                                   | 171.283,33€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ | 174.417,82€        |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                 | <b>345.701,15€</b> |

- **Ο με αριθ. ... - 26/11/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

|  | <b>Ποσό</b> |
|--|-------------|
|--|-------------|

|                                                |                    |
|------------------------------------------------|--------------------|
| ΦΠΑ                                            | 126.805,61€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58α<br>και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ | 129.126,16€        |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                     | <b>255.931,77€</b> |

- Η με αριθ. ... – **26/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

|                 |                   |
|-----------------|-------------------|
|                 | <b>Ποσό</b>       |
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>62.716,89€</b> |

- Ο με αριθ. ... – **26/11/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός τελών χαρτοσήμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

|                 |                   |
|-----------------|-------------------|
|                 | <b>Ποσό</b>       |
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>30.241,17€</b> |

#### **Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2013**

- Η με αριθ. ... - **19/11/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012 και άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

|                 |                |
|-----------------|----------------|
|                 | <b>Ποσό</b>    |
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>353,57€</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.