



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1119

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 11/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ, **ενεργώντας**

ως κληρονόμοι (σύζυγος-υιός) του αποβιώσαντος στις **25/1/2013** με **ΑΦΜ:**..... κατοίκων Σερρών, Τ.Κ., κατά της με αριθμό **...../4-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) και της με αριθμό **...../4-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την με αρ. πρωτ./18-12-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και 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:

1. Με την με αριθμό **...../4-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος με **ΑΦΜ** διαφορά φόρου 2.305,50€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 2.518,32€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.823,82 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του αποβιώσαντος με **ΑΦΜ:**..... κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης του υπ'αρ. 23/05-11-2007 Τ.Π.-Δ.Α., εικονικού φορολογικού στοιχείου στη χρήση 2007, καθαρής αξίας 7.950,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.510,50, συνολικής αξίας 9.460,50€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με **ΑΦΜ**
2. Με τη με αριθμό **...../4-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος με **ΑΦΜ** Φ.Π.Α. 1.510,50 €, πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 1.659,44 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **3.169,94 €**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του ως ανακριβών και συνακόλουθα προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 4/11/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών σε εκτέλεση της με

αρ. /15-7-2020 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /12-2-2018 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχόμενου Δ.Ο.Υ. Σερρών /15-02-2018) με συνημμένη την από 5/2/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ατομικής επιχείρησης της με **ΑΦΜ**, με έδρα στην οδό Νεάπολη Θεσσαλονίκης, με αντικείμενο εργασιών "χονδρικό εμπόριο φίλτρων λιπαντικών μπαταριών αυτοκινήτων κλπ.". Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προέκυψε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχ. περίοδο 1/1-31/12/2007 προς διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και προς τον (τότε εν ζωή) με ΑΦΜ, ως εργολάβος εκσκαφών.

Από τον έλεγχο συντάχθηκαν οι από 13/11/2018 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σερρών Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α., επ' ονόματι του αποβιώσαντος κατά την 25/1/2013, με την αναγραφή των νόμω υποχρέων ως αλληλεγγύως υπεύθυνων για την καταβολή του φόρου, ήτοι των κληρονόμων εκ διαθήκης. Δεν συντάχθηκε έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του Π.Δ.186/1992, όπως αναγράφεται στην από 13/11/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (στη σελ. 6), επειδή ο ελεγχόμενος απεβίωσε και δεν επιβάλλονται κυρώσεις το πρώτον σε βάρος κληρονόμων, καθώς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν προσωποπαγή χαρακτήρα.

Κατά των αρχικώς εκδοθέντων πράξεων προσέφυγε η ως νόμιμος κληρονόμος-σύζυγος του θανόντα με την με αρ. πρωτ. /13-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ. /2019 απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, που έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις: α) λόγω παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, μη κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων και των σχετικών προσωρινών πράξεων στην προσφεύγουσα και β) λόγω της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στο όνομα του αποβιώσαντος, χωρίς αναφορά στους κληρονόμους, και τα ποσοστά που βαρύνουν τη φορολογική υποχρέωση εκάστου, θεωρώντας ότι παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Με την ως άνω απόφαση μας υποχρεώθηκε η Δ.Ο.Υ. στην επανέκδοση, το ταχύτερο δυνατόν προς διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, της με αριθμό /13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της με αριθμό /13-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους. (σχετ.περ.1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).

Ακολουθως, κατά των ως άνω δεύτερων πράξεων οι προσφεύγοντες, ως νόμιμοι κληρονόμοι του θανόντα, υπέβαλαν την με αρ. πρωτ. /27-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2020 απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, που έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις λόγω

της έκδοσής τους χωρίς τη ρητή αναφορά των ποσοστών ευθύνης για τον καθένα εκ των κληρονόμων.

Η Δ.Ο.Υ. Σερρών προέβη σε επανεξέταση της υπόθεσης και με την υπ'αρ./15-7-2020 εντολή ελέγχου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάνε την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Σερρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη τήρηση της διαδικασίας του ουσιώδους τύπου του δικαιώματος της κλήσης σε ακρόαση για παροχή εξηγήσεων (σχετ. άρθρο 28 ν.4174/2013, άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 ν.2690/1999). Προεχόντως, η διαδικασία αυτή δεν τηρήθηκε στον δεύτερο προσφεύγοντα.
2. Μη νόμιμη έκδοση φύλλων ελέγχου - πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου λόγω συμπληρωματικών στοιχείων (άρθρο 25 παρ.5 ν.4174/2013). Για την υπόθεση έπρεπε να συνταχθεί υπηρεσιακό σημείωμα και να τεθεί στο αρχείο εφόσον μέχρι την 18.09.2017 δεν είχε κοινοποιηθεί σημείωμα του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και προσωρινός προσδιορισμός φόρου σύμφωνα με την παρ. 2 της ΠΟΛ1154/2017. Άκυρη ελεγκτική επαναληπτική διαδικασία διενέργειας του ελέγχου, χωρίς να θεραπεύσει την πλημμέλεια της προηγούμενης με την ίδια αιτία ελέγχου και αντικειμένου, την οποία ο έλεγχος αναγράφει στο κεφάλαιο "7.17 Λοιπές παρατηρήσεις ελέγχου" στη σελ. 9 της έκθεσής του.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο έχει παραγραφεί. Στην συγκεκριμένη περίπτωση ο Προϊστάμενος έλαβε γνώση περί συμπληρωματικών στοιχείων στις 12-02-2018 ήτοι, κατά πέντε έτη μετά την πάροδο της κανονικής 5ετούς παραγραφής (31-12-2013). Συνεπώς, για το έτος 2007 το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου έχει παραγραφεί στις 31.12.2013 και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, εφόσον αυτές έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί μετά την 31-12-2013. Εφόσον δεν έχει διενεργηθεί αρχικός έλεγχος και δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. δεν μπορεί να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί πράξη μετά την πάροδο της 5ετίας από οποιαδήποτε συμπληρωματικά στοιχεία. Η αναζήτηση του πιστωτικού υπολοίπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τη φορολογική αρχή έχει υποπέσει σε παραγραφή.
4. Η κρίση του ελέγχου ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών είναι αυθαίρετη, άστοχη και αστήρικτη και δε δικαιολογείται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων εφόσον δε διαπιστώνεται αιτιολογημένα η αδυναμία διενέργειας λογιστικού προσδιορισμού αναφορικά με την έκταση της παράβασης και την ουσιώδη επιρροή της σε σχέση με τα προκύπτοντα από τα τηρούμενα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης οικονομικά δεδομένα. Για να προσδιορίσει ο έλεγχος εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα θα πρέπει προηγουμένως να καταβάλει τη δέουσα προσπάθεια για ανεύρεση της κατοικίας του φορολογουμένου ή την έδρα της επιχείρησής του για την ανεύρεση και έλεγχο των βιβλίων.

5. Τυπικές πλημμέλειες της Κοινοποίησης του με αρ./2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου αρθ.28 ν.4174/2013. Δεν αναγράφεται στο αποδεικτικό επίδοσης ότι επιδίδεται και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος χρήσης 2007, ενώ περιλαμβάνεται στο φάκελο, ο τόπος επίδοσης, η εντολή ελέγχου. Δεν αναφέρεται η ιδιότητα του οργάνου που διενήργησε την επίδοση και η υπογραφή και τα στοιχεία του παραλαβόντος.
6. Τυπικές πλημμέλειες της Κοινοποίησης των αρχικά προσβληθεισών οριστικών πράξεων, καθώς κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή μέσω ΕΛΤΑ στις 15-11-2019 και παράδοση-παραλαβή στις 29-11-2019 και με αποδεικτικό επίδοσης στο οποίο δεν αναγράφεται η ιδιότητα του οργάνου που διενήργησε την επίδοση.
7. Στο αποδεικτικό επίδοσης των αρχικά προσβληθεισών οριστικών πράξεων η ιδιότητα του παραλαβόντος ότι ενεργεί και ως αντίκλητος-εκπρόσωπος του προς τον αφορά η επίδοση είναι άκυρη και δεν κινεί την προθεσμία άσκησης των ένδικων μέσων, διότι ο προς τον η επίδοση έχει αποβιώσει. Το επιδοτέο έγγραφο εκδόθηκε και επιδόθηκε επί ανύπαρκτου προσώπου και η κοινοποίηση πρέπει να γίνεται στους κληρονόμους του με τον οφειλόμενο φόρο του καθενός αναλόγως της κληρονομικής του μερίδας.
8. Ως προς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και το πόρισμα ελέγχου των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. με βάση τις ισχύουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αυτές ορίζονται από την ΠΟΛ.1037/2005.-Για τον Προσδιορισμό των Ακαθαρίστων εσόδων με την προσθήκη της καθαρής αξίας του εικονικού στοιχείου ο έλεγχος σφάλει κατά τον Προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά με προσαυξημένο κατά 80% του ΜΣΚΚ κωδ. 8405 ποσοστό 25%, ήτοι $45\%[(25 \times 80\% = 20) 25\% + 20\% = 45\%]$. Ο έλεγχος στη σελ.10 της έκθεσης εισοδήματος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έλαβε υπόψη τις αγορές τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη χωρίς καμία αναφορά ως προς τις ομοειδείς επιχειρήσεις που έλαβε υπόψη, χωρίς να έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.
9. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης Εικονικότητα φορολογικού στοιχείου χωρίς να αποδεικνύεται αν η εικονικότητα επικεντρώνεται στο πρόσωπο του εκδότη ή σε τρίτο πρόσωπο και αν αυτό βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία του λήπτη.
10. Έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αντί προσωρινών εφόσον στηρίζονται σε εκθέσεις μερικού ελέγχου (προσωρινού). Από 01-01-2014, στις περιπτώσεις που διενεργείται μερικός (προσωρινός) έλεγχος πρέπει η πράξη που θα εκδοθεί να έχει τίτλο «μερική καταλογιστική πράξη» και όχι τον τίτλο της «οριστικής πράξης».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη κοινοποίησης κλήσης προς ακρόαση.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 εμπειριστатωμένα 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, με την αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του ανωτέρω νόμου, ορίζεται : «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος επέδωσε νόμιμα στην προσφεύγουσα με τη με αρ.πρωτ./24-9-2020 συστημένη επιστολή και στον προσφεύγοντα με τη με αρ.πρωτ./24-9-2020 συστημένη επιστολή το με αρ./22-9-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με την συνημμένη κλήση προς ακρόαση και τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκειμένου να προσέλθουν εντός προθεσμίας 20 ημερών να θέσουν στη φορολογική αρχή τις απόψεις τους περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, στο οποίο οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν.

Επειδή εξάλλου, όπως ήδη έχει κριθεί (ΣτΕ 4447/2012) «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό περί παραγραφής και έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων.

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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 στο άρθρο 49 παρ. 3 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 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 ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του

φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή στο κεφάλαιο Β' «Περαίωση υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο» του ν. 3296/2004 ορίζεται :

«Άρθρο 13 Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου»

«Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

Άρθρο 14 Υπαγόμενες και εξαιρούμενες δηλώσεις

*... 3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 **εξαιρούνται:***

- α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του Κ.Β.Σ.*
- β. Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των*

προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

γ. Δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη.

δ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί.

ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου. [...]

Άρθρο 17 Μεταβατικές και άλλες διατάξεις

..2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων. [...]

7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα η με αρ. καταχ./2-4-2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η με αρ. καταχ./16-2-2008 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004. Περαιτέρω, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ-παραβάσεις φορολογουμένου) δεν είχαν επιδοθεί στον αποβιώσαντα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), κατά το χρόνο υποβολής των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., το χρόνο δηλ. που επέρχεται η περαίωση αυτών ως ειλικρινών, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του αποβιώσαντος από τη Δ.Ο.Υ. Σερρών στη χρήση 2007, με αφορμή το με αριθ. πρωτ./12-2-2018 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχόμενου Δ.Ο.Υ.

Σερρών/15-02-2018) με συνημμένη την από 5/2/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ατομικής επιχείρησης της «..... - **ΑΦΜ**», σύμφωνα με την οποία ο αποβιώσας ήταν λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης. Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την υποβολή των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσης 2007, οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004 και **θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς**, εφόσον: α) δεν υπάγονται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου, β) η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα, γ) η επιχείρηση δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση το καθορισθέν με τις ΠΟΛ. 1035/2009 και 1088/2011 δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και δ) δεν είχαν επιδοθεί κατά το χρόνο υποβολής των εν λόγω δηλώσεων εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Συνεπώς, εφόσον η προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα αυτοπεραίωση (ν. 3296/2004), η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου επιτεύχθηκε συμβιβασμός, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β' και το άρθρο 57 παρ. 2 του Ν.2859/00 σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των αρχικών προσβαλλόμενων πράξεων. Περαιτέρω, η κοινοποίηση των αρχικώς εκδοθέντων πράξεων προσδιορισμού φόρου (...../15-12-2018 και/15-12-2018) έγινε με την με αρ. πρωτ./27-12-2018 συστημένη επιστολή, ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται : «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.» και ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4174/2013 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους

εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ...β) ...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή στην ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/3-11-2015 της ΓΓΔΕ διευκρινίζεται ότι :

«Β. Λοιπά θέματα

1. Είναι γνωστό ότι η προθεσμία για την επανέκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης που ακυρώθηκε, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οριζόταν ρητά στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ 11 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (ισχύς για φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως 31-12-2013). Σημειώνεται ότι με την οριζόμενη στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 προθεσμία ως προς το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου, μετά την ακύρωση, για τυπικούς λόγους, του αρχικού φύλλου ελέγχου, το σχετικό ζήτημα ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά, διασφαλιζόμενων απολύτως των συμφερόντων του Δημοσίου (σχετ. ΣΤΕ 5014/1995, ΔΠΡ ΡΟΔ 259/2010).

Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 (1-1-2014) ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013

Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, **το ταχύτερο δυνατόν**, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει **και** την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.»

Επειδή εν προκειμένω οι προσφεύγοντες, ως νόμιμοι κληρονόμοι του θανόντα, υπέβαλαν την με αρ. πρωτ./27-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, που έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διότι εκδόθηκαν χωρίς τη ρητή αναφορά των ποσοστών ευθύνης για τον καθένα εκ των κληρονόμων. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Σερρών ορθώς

προέβη στην επανέκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου απαλλαγμένων πλέον από την νομική πλημμέλεια που οδήγησε στην ακύρωσή τους. Επιπλέον, τόσο οι πράξεις που εκδόθηκαν το 2019 (σε επανάληψη λόγω τυπικής πλημμέλειας), όσο και οι κρινόμενες, έχουν εκδοθεί εντός του έτους από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. Σερρών των αποφάσεων της Υπηρεσίας μας. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός περί ακυρότητας της ελεγκτικής επαναληπτικής διαδικασίας τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών και περί μη νόμιμης προσαύξησης του ΜΣΚΚ (4^{ος} και 8^{ος} ισχυρισμός).

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)ε).....στ)...., ζ).....η).....θ)..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της

προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν.2238/94, όπως συμπληρώθηκε με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 3296/2004, ορίζει ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ... β) ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, των ποσών των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.2238/94 ορίζει ότι «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την

ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β)... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ) ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, στις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 1165 και 1171/2009), έχει κριθεί ότι το σύστημα εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες λόγω της μη τήρησης βιβλίων προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του

εισοδήματος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης του θανόντα ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 30 και 32 του Ν.2238/94, καθώς, όπως προκύπτει, στην επίμαχη χρήση η επιχείρηση έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 7.950,00€, το οποίο αντιπροσωπεύει ποσοστό 19,10% επί των ακαθάριστων εσόδων. Νόμιμα δε και ορθά προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη με την εφαρμογή στα ακαθάριστα έσοδα ΜΣΚΚ 25% - ΚΩΔ 8405, προσαυξημένου κατά 40% και διπλασιασμό αυτού, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, υπό τον περιορισμό να μην ξεπερνά το διπλάσιο των πινάκων και ακολουθώντας την επιλογή των μεγαλύτερων καθαρών κερδών μεταξύ λογιστικών και εξωλογιστικών. Ο έλεγχος ως προς τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα κέρδη έλαβε υπόψη την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης χρήσης, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία από τους προσφεύγοντες – κληρονόμους, με αποτέλεσμα την αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπου στο λογιστικό αποτέλεσμα της υποβληθείσας δήλωσης προστέθηκε ως λογιστική διαφορά η καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη. Εν προκειμένω, επιλέχθηκαν τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη ως μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Ως προς τον 5°, 6° και 7° ισχυρισμό περί τυπικών πλημμελειών στην κοινοποίηση των αρχικών πράξεων προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί των προσφευγόντων αφορούν στις αρχικώς εκδοθείσες με αριθμό/15-12-2018 πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και με αριθμό/15-12-2018 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, οι οποίες ακυρώθηκαν με την με αριθμό/2019 απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και δεν αφορούν στις προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλονται και τυγχάνουν απορριπτέοι.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο*

διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 11..../2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του

τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, η εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 8/2/2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) και Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/13) της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 4/11/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Συγκεκριμένα για την εκδότρια επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

- 1) Η εκδότρια είναι ανύπαρκτη και δεν λειτούργησε ποτέ από την έναρξή της έως σήμερα.
- 2) Στην επίμαχη χρήση 2007 δηλώθηκε ως προμηθευτής από δέκα επτά (17) επιτηδευματίες με την συνολική αξία των εκδοθέντων στοιχείων να ανέρχεται στο ποσό των 282.640,00 €, ενώ η ίδια δήλωσε τρεις πελάτες για έξι εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 18.575 € και ένα τιμολόγιο δαπανών συνολικής αξίας 4.200 €.
- 3) Από την έναρξή της έχει υποβάλλει μόνο μια εκκαθαριστική δήλωση για το έτος 2009 με μηδενικές εισροές-εκροές και υπέβαλε μηδενικές φορολογικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2007, 2008, 2009, 2010, καθώς και για το πρώτο τρίμηνο του 2011.
- 4) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009.
- 5) Δεν προσκόμισε και δεν επέδειξε στον έλεγχο όλα τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.
- 6) Βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων και της εκδότριας δεν δήλωσε αγορές εμπορευμάτων και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από τρίτους για τις χρήσεις 2007 και 2008.

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

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

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής, καθώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. αποδείξεις, πληρωμές κλπ). Αντίθετα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή.

Επειδή, στο 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, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας του επίδικου στοιχείου δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 8/2/2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) και Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/13) της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 4/11/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) "Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις", όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015 ορίζεται ότι: «*1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. [...]* 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου».

Επειδή στο έβδομο κεφάλαιο του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται :

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης 1. ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

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

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. [...]

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπεριστατωμένα 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 με την με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» διευκρινίστηκαν τα εξής : «Ο έλεγχος της

εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου. (Επισυνάπτεται στη παρούσα σχέδιο ειδοποίησης).

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη, ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου».

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι στις περιπτώσεις που διενεργείται μερικός (προσωρινός) έλεγχος πρέπει η πράξη που θα εκδοθεί να έχει τίτλο «μερική καταλογιστική πράξη» και όχι τον τίτλο της «οριστικής πράξης», τυγχάνει αβάσιμος, διότι η προσωρινή πράξη εκδίδεται και κοινοποιείται στον φορολογούμενο, όπως προβλέπεται στο άρθρο 28 Κ.Φ.Δ., προκειμένου αυτός να προβάλλει τις αντιρρήσεις του ως προς την επικείμενη έκδοση των οριστικών πράξεων και επομένως αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη της διαδικασίας ελέγχου. Πέραν τούτου, στις διατάξεις του ΚΦΔ δεν υπάρχει πρόβλεψη για έκδοση πράξεων που να φέρουν τον τίτλο «μερική καταλογιστική πράξη». Οι δε οριστικές πράξεις είναι αυτές που εκδίδονται, αφού έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση και αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, δεδομένου ότι παράγουν συνέπειες σε βάρος του φορολογούμενου διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

Η με αριθμό/4-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.
Ποσό καταλογισμού : **4.823,82 €**

ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 -31/12/2007

Η με αριθμό/4-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.
Ποσό καταλογισμού : **3.169,94 €**

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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