



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14.06.2021

Αριθμός απόφασης: 1840

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 29.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στα και εκπροσωπείται νόμιμα από την διαχειρίστρια με ΑΦΜ, κατά **α)** της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008, **β)** της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2009 (διαχ. περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008), του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις από 01.12.2020 οικείες εκθέσεις μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ.(εφαρμογής διατάξεων άρθρου. 7 ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά.

5. Τις απόψεις της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ. αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 χρήσης 01.01.2008 - 31.12.2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, γιατί την χρήση 2008, πρόστιμο γιατί έλαβε από τον προμηθευτή «.....» με ΑΦΜ, δύο(2) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 15.800,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.002,00 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 18.802,00 ευρώ, και από το σύνολο των τιμολογίων αυτών, διαπιστώθηκε υπερτιμολόγηση (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο) τουλάχιστον σε μια περίπτωση κατά το ποσό των 10.000,00 ευρώ καθαρή αξία χωρίς Φ.Π.Α. κατά παράβαση του άρθρου 2,12 και 18 του Π.Δ. 186/1992, παράβαση για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, **ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου ύψους 4.000,00 ευρώ (10.000,00 x 40%)**
- Με την υπ.αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (χρήσης 01.01.2008 - 31.12.2008), καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσόν ύψους 37,50 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 72 παρ. 17 ΚΦΔ

(επιεικέστερη κύρωση) ποσόν ύψους 22,72 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 60,22 ευρώ.**

Η προσφεύγουσα εταιρία, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων, τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (Βιβλία Γ' Κατηγορίας) και πρόσθετα βιβλία (βιβλίο κίνησης πελατών και βιβλίο επενδύσεων).

Η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει, από την με αρ. πρωτ./2009 3^η Βεβαίωση Προόδου Εργασιών (Β.Π.Ε.) της Β' Μονάδας της Ειδικής Υπηρεσίας Διαχείρισης του προγράμματος «.....» του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, πραγματοποίησε στα-..... επένδυση, με τίτλο υποέργου «.....» (κωδικός έργου στο Ο.Π.Σ., αριθμός υποέργου), η οποία εντάχθηκε με την υπ' αριθμ./2005 Απόφαση Έγκρισης του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων στο Μέτρο 9, Δράση 1 του Άξονα 7 του Ε.Π. «.....» του Γ' ΚΠΣ.

Στην εν λόγω, 3^η Βεβαίωση Προόδου Εργασιών (Β.Π.Ε.) και συγκεκριμένα στον πίνακα 1 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ κατά προμηθευτή», μεταξύ των άλλων, αναφέρεται ως προμηθευτής της προσφεύγουσας, η εταιρία με την επωνυμία «.....» και προκύπτει ότι είχε εκδώσει α) το υπ. αρ...../2008 τιμολόγιο καθαρής αξίας 12.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.375,00 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 14.875,00 ευρώ, β) το υπ. αρ./2008 Δ.Α.- ΤΙΜ. καθαρής αξίας 3.300,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 627,00 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 3.927,00 ευρώ, και γ) τις με Νο/2008, Νο/2008, Νο/2008 αποδείξεις εισπραχής για την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων και τρόπος πληρωμής μετρητοίς. Περαιτέρω με την εν λόγω, 3^η Βεβαίωση Προόδου Εργασιών (Β.Π.Ε.), έγινε αποδεκτή η παραλαβή της τρίτης φάσης της επένδυσης και εγκρίθηκε η χορήγηση της αναλογούσας ενίσχυσης (3^{ης} Δόσης) 91.850,06 ευρώ.

Στα πλαίσια της Εισαγγελικής παραγγελίας με ΑΒΜ/2016 της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του ΣΔΟΕ Αττικής, η με αριθμό/...../2017 γενική εντολή έρευνας και η με αριθμό/...../2019 ειδική εντολή έρευνας, προκειμένου να ελεγχτεί η βασιμότητα καταγγελίας σχετικά με υπερτιμολογήσεις-υπερκοστολογήσεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά την φάση υλοποίησης επενδυτικών σχεδίων-υποέργων με διάφορους τελικούς αποδέκτες του Επιχειρησιακού Προγράμματος «.....» (ΕΠ.), ένας εκ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, από τα στοιχεία που έλαβε: **α)** από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης (βεβαίωση προόδου εργασιών), **β)** από την και αφορούσαν την είσπραξη των επιταγών που εξέδωσε η προσφεύγουσα για την εξόφληση των δύο(2) φορολογικών στοιχείων αξίας 18.802,00 ευρώ, καθώς και **γ)** από τα στοιχεία που έλαβε από τον προμηθευτή της προσφεύγουσας, έκρινε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της λήψης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (υπερτιμολόγηση) τουλάχιστον σε μια περίπτωση κατά το ποσό των 10.000,00 ευρώ καθαρή αξία χωρίς Φ.Π.Α από την επιχείρηση «.....»

Η αρμόδια Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, ύστερα από το με αρ. πρωτ./2019 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, διενέργησε έλεγχο (αρ./2020 εντολής έλεγχου) προσδιόρισε την φορολογητέα υλη η οποία προέκυψε από το έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής (αρ. πρωτ. ΕΞ 2019 05/09/2019) και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος (ν.2238/1994) και προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου και φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή της ελεγχόμενης χρήσης 01.01.2008-31.12.2008.

Το συμπληρωματικό στοιχείο του Σ.Δ.Ο.Ε. δεν συνιστά «συμπληρωματικό στοιχείο» (βλ. απόφαση ΣΤΕ 172/2018) ικανό να παρατείνει την παραγραφή σε δεκαετή. Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την ύπαρξη των συμπληρωματικών στοιχείων. Ακόμη και εάν θεωρείτο ότι προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία παρατείνουν την παραγραφή σε δεκαετή, και στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια έλεγχου έχει υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2019. Η εισαγγελική παραγγελία επί τη βάσει της οποίας εκδόθηκε το πληροφοριακό δελτίο Σ.Δ.Ο.Ε. εκδόθηκε το 2016 (...../2016, ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, η υπόθεση διεκπεραιώθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε., τρία(3) χρόνια αργότερα δηλαδή το 2019, χωρίς να αιτιολογείται επαρκώς για ποιο λόγο η υπηρεσία (Σ.Δ.Ο.Ε.), υπερέβη τη δεκαετή προθεσμία παραγραφής, ενώ είχε ήδη εκδοθεί η υπ'. αριθ...../...../2017 γενική εντολή από την ίδια την Υπηρεσία, δηλαδή το Σ.Δ.Ο.Ε. Τέλος η εντολή έλεγχου (υπ. αριθ./.../...../2020 Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά) δεν έχει εκδοθεί εντός δεκαετίας, δηλαδή έως 31.12.2019 αλλά μετά την παρέλευση αυτής.

-Μη συνδρομή νομίμων προϋποθέσεων για την επιβολή προστίμου.

Η συναλλαγή που έλαβε χώρα μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρίας με την επωνυμία «.....», όπως ισχυρίζεται η ίδια η προσφεύγουσα, είναι καθ' όλα αυτής τα στοιχεία πραγματική. Το συνολικό κόστος της πισίνας ήταν περίπου 15.000,00 ευρώ καθαρή αξία. (18.800,00 ευρώ περιλαμβανομένου ΦΠΑ). Το τίμημα, όπως ισχυρίζεται, καταβλήθηκε εν μέρει μετρητοίς και εν μέρει με επιταγή. Ωστόσο η εκδοθείσα επιταγή, ακυρώθηκε λόγω έλλειψης επαρκών χρηματικών διαθεσίμων στον λογαριασμό έκδοσης της και

προκειμένου να αποφευχθεί ο τυχόν χαρακτηρισμός της ως ακάλυπτης. Το δε υπόλοιπο ποσό καταβλήθηκε μετρητοίς, καθώς όπως ίσχυε κατά τον χρόνο εκείνο επιτρεπόταν η καταβολή μετρητών ανεξαρτήτως ποσού.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης 01.01.2008-31.12.2008.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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. 5. [...]».

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, ΣτΕ 3947/2012, ΣτΕ 2122/2012, ΣτΕ 3705/2011, ΣτΕ 495/2009, ΣτΕ 3293/2008, ΣτΕ 572/2007 ΣτΕ 574/2007, ΣτΕ 877/2002, ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:

«5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα

που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

Άρθρο 72 Μεταβατικές διατάξεις

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

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 2934/2017 του Σ.τ.Ε., κρίθηκε ότι:

11.«Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών.»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ 172/2018 (24-01-2018), κρίθηκε ότι:

Συμπληρωματικά στοιχεία - Ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που εμφανίζεται στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, ούτε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., ούτε η ανώνυμη καταγγελία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία

12. [...] Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002,

2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

18.[.....] Κατόπιν αυτών, εφόσον ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσείοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, όπως δέχθηκε η αναιρεσιβαλλομένη, ούτε η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το υπόμνημά του, αποτελούν, για τους προεκτεθέντες λόγους, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε. ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., δεν ασκεί επιρροή, από την εδώ εξεταζόμενη άποψη, το ότι το άνοιγμα και ο έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών του αναιρεσείοντος βάσει της/2011 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. είχαν ως αφορμή ανώνυμη καταγγελία, για την οποία συντάχθηκε το/2011 πληροφοριακό δελτίο, με το οποίο το Σ.Δ.Ο.Ε. ζήτησε να διενεργηθεί έλεγχος[.....]

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος, με αιτία την Εισαγγελική παραγγελία με ΑΒΜ/2016 της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, λόγω αρμοδιότητας βάσει του Π.Δ.142/2017, για την εκτέλεση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/...../2017 γενική εντολή έλεγχου και η με αριθμό/...../2019 ειδική εντολή έλεγχου, προκειμένου να ελεγχτεί η βασιμότητα της καταγγελίας σχετικά με υπερτιμολογήσεις-υπερκοστολογήσεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά την φάση υλοποίησης των επενδυτικών σχεδίων-υποέργων με διαφόρους τελικούς αποδέκτες του Επιχειρησιακού Προγράμματος «.....(ΕΠ.....), ένας εκ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία.(.....).

Για την διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων προς εξακρίβωση των ανωτέρω, το Σ.Δ.Ο.Ε. ζήτησε από την προσφεύγουσα, με το υπ. αρ. πρωτ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ/05-04-2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, τα βιβλία και τα πρωτότυπα παραστατικά που

αφορούσαν τις επενδύσεις που πραγματοποιήθηκαν με τις διατάξεις του παραπάνω Επιχειρησιακού Προγράμματος, τα στοιχεία εξόφλησης τους, (επιταγές, αποδείξεις εισπραξης), τους επενδυτικούς φακέλους συμπεριλαμβανόμενων και των αποφάσεων προόδου και ολοκλήρωσης κλπ, καθώς και το τελευταίο καταστατικό της εταιρείας.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, μέχρι την σύνταξη του με αριθμό/2019 Υπηρεσιακού Σημειώματος Έλεγχου/2019.

Επειδή, στην συνέχεια το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με το υπ. αριθ. πρωτ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ /12.04.2019 έγγραφο που έστειλε στην, ζήτησε για το σύνολο των επιταγών, εκδόσεως της προσφεύγουσας(«.....») που είχε εντοπίσει, να του γνωρίσουν: **α)** τον λογαριασμό από τον οποίο σύρονται οι ανωτέρω επιταγές και την κίνηση του για το διάστημα 01/01/2004 - 31/12/2008, **β)** τα στοιχεία του φυσικού προσώπου που τις εισέπραξε και **γ)** φωτοαντίγραφα των δυο όψεων των επιταγών:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΤΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ
1		2007	
2		2008	
3		2008	
4		2008	
5		2008	
6		2008	
7		2008	

Από τις ανωτέρω επιταγές, τις επιταγές με αριθμό/2008 ποσού 3.000,00 ευρώ, αριθ. /2008 ποσού 5.000,00 ευρώ, αριθ. /2008 ποσού 10.000,00 ευρώ, η προσφεύγουσα τις εξέδωσε για την εξόφληση των δύο(2) φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 18.802,00 ευρώ που έλαβε το έτος 2008 από τον προμηθευτή με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Από τα στοιχεία που έθεσε η στην διάθεση του έλεγχου, διαπιστώθηκε ότι οι επιταγές με αριθμό/2008 ποσού 3.000,00 ευρώ, και αριθ...../2008 ποσού 5.000,00 ευρώ, εισπράχτηκαν από τον προμηθευτή (η επιταγή των 3.000,00 ευρώ πιστώθηκε στον δανειακό του λογαριασμό, και η επιταγή των 5.000,00 ευρώ οπισθογραφήθηκε και μεταβιβάστηκε σε προμηθευτή του), ενώ η επιταγή με αριθ. /2008 ποσού 10.000,00 ευρώ, δεν εισπράχτηκε από τον προμηθευτή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε.

Επειδή, περαιτέρω, το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με το αρ. πρωτ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/19.07.2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, ζήτησε και έλαβε (αρ. πρωτ./2019) από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ(προμηθευτής της προσφεύγουσας), για τη χρήση 2008, το αναλυτικό καθολικό του πελάτη «.....» με ΑΦΜ, τα παραστατικά εσόδων που εξέδωσε στον πελάτη «.....»

και τον τρόπο εξόφλησης αυτών καθώς και όλες τις λογιστικές εγγραφές που αφορούν τα αντίστοιχα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών που κινήθηκαν, από τα οποία διαπιστώθηκε ότι: **α)** είχε εκδώσει και καταχωρήσει στα βιβλία της (Γενικό Ημερολόγιο - διπλογραφικό σύστημα), δύο (2) φορολογικά στοιχεία, ήτοι, τα υπ. αρ./2008 & υπ. αρ./2008 τιμολόγια συνολικής αξίας 18.802,00 ευρώ, με λήπτρια την προσφεύγουσα εταιρεία, **β)** για την είσπραξη των παραπάνω τιμολογίων, από την προσφεύγουσα, είχε εκδώσει και καταχωρήσει στα βιβλία της, τις παρακάτω αποδείξεις είσπραξης:

- Την υπ. αρ./2-4-2008 Απόδειξη είσπραξης, με ποσόν είσπραξης σε μετρητά ύψους 800,00 ευρώ και με ποσόν είσπραξης επιταγής Λ.15/7/2008, ύψους 10.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν 10.800,00 ευρώ, και αιτιολογία προκαταβολή πισίνας.
- Την υπ. αρ./2008 Απόδειξη είσπραξης, με ποσόν είσπραξης σε μετρητά ύψους 2,00 ευρώ και με ποσόν είσπραξης επιταγής αρ./..... Λ.15/10/2008, ύψους 3.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν 3.002,00 ευρώ.
- Την υπ. αρ./2008 Απόδειξη είσπραξης, με ποσόν είσπραξης επιταγής αρ./..... Λ.30/10/2008, ύψους 5.000,00 ευρώ, και αιτιολογία εξόφληση λογαριασμού.

Ο έλεγχος του ΣΔΟΕ, από τα στοιχεία της τράπεζας, διαπίστωσε, ότι ο τραπεζικός λογαριασμός της προσφεύγουσας, ο οποίος αναφερόταν στο σώμα των επιταγών κινήθηκε (χρεώθηκε) με τα ποσά των δύο (2) επιταγών αξίας 3.000,00 ευρώ και 5.000,00 ευρώ που εισπράχθηκαν ενώ για την επιταγή ποσού 10.000,00 ευρώ που ακυρώθηκε δεν παρουσίασε κίνηση (χρέωση).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στο ΣΔΟΕ τα βιβλία και στοιχεία της προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο, διασταύρωσε τα στοιχεία που έλαβε από τον προμηθευτή της προσφεύγουσας, με τα στοιχεία της τράπεζας που αφορούσαν την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας.

Μετά τον έλεγχο του ΣΔΟΕ συντάχθηκε το με αρθ. υπόθεσης/2019 Πληροφοριακό Δελτίο (αρ. εγγράφου ΕΞ 2019 /05-09-2019).

Κατόπιν αυτού εκδόθηκε από την Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά η από 14-02-2020 εντολή ελέγχου της χρήσης 2008 και η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. (η αρμοδιότητα μεταφέρθηκε από 01.07.2013, ως σελ. 6 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.), όπως της ζητήθηκε, τα τηρούμενα βιβλία Γ' Κατηγορίας (αριθ. πράξης/2004 Αναλυτικό Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων). Ο έλεγχος προέβη στις εκλεκτικές επαληθεύσεις, σχετικά με τις εγγραφές που είχε καταχωρήσει στα βιβλία της η προσφεύγουσα και αφορούσαν την κίνηση του λογαριασμού (50) προμηθευτές και του λογαριασμού (53) επιταγές πληρωτέες (σελ.12-13 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.).

Επειδή, ο έλεγχος της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά διενεργήθηκε με βάση το Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ, το οποίο θεώρησε συμπληρωματικό στοιχείο του άρθ. 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994. Στην

περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, θα παραγραφόταν μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή το Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ αφορούσε σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην ίδια την προσφεύγουσα και όχι σε στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθ. 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου δεν δικαιολογεί την παρέκταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή. Πρόκειται για την διενέργεια αρχικού ελέγχου σε παραγεγραμμένη χρήση, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, με αιτία την Εισαγγελική παραγγελία με ΑΒΜ/2016 της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, η οποία εκδόθηκε το 2016 για την χρήση 2008, μετά την πάροδο της πενταετίας, σε έτος κατά το οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή (λήξη πενταετίας χρήσης 2008 στις 31-12-2014), διενεργήθηκε έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε., βάσει των υπ' αριθ.:/...../2017 γενικής εντολής έλεγχου και/...../2019 ειδικής εντολής έλεγχου, οι οποίες εκδόθηκαν το 2017, σε έτος κατά το οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή. Συνεπώς και ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε και εν συνεχεία ο έλεγχος της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά διενεργήθηκαν μετά την πάροδο της πενταετίας, αφού το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει φύλλα έλεγχου για την χρήση 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία 29.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την **ακύρωση:** α) της υπ. αρ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 -

31/12/2008, β) της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2009 (διαχ. περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008), του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά.

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

Φορολογική περίοδος 01.01.2008 - 31.12.2008

Πρόστιμο Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 Συν. Ποσόν 00,00 ευρώ.

Φόρος Εισοδήματος Συν. Ποσόν 00,00 ευρώ.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.