

....



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 01/ 09/ 2021

Αριθμός Απόφασης 2347

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **23-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο
....., Θέση-ΤΘ, κατά:

-Της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009,

- Της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

....

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Το ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, διαβίβασε την από 17-01-2013 Έκθεση Ελέγχου, λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν 4.299 παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 9.340.580,95€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2009 από την επιχείρηση με ΑΦΜ, περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, για πενήντα τέσσερα (54) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 85.050.00€.

B. Με το με αρ. πρωτ...../2016 έγγραφο το ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το από 29-03-2016 Πληροφοριακό Δελτίο με συνημμένα φωτοαντίγραφα κατασχεθέντος φορολογικού υλικού, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ, προκειμένου να συνεχισθεί ο έλεγχος ως πιθανής εκδότριας εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις υπ' αριθ. /2016 & /2019 εντολές μερικού ελέγχου προκειμένου να ελεγχτεί η επιχείρηση με ΑΦΜ

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του το οποίο περιλαμβάνεται στην από 11-06-2019 έκθεση ελέγχου. Από το πόρισμα προέκυψε ότι η επιχείρηση, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2009 & 2010. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση στις χρήσεις 2009 & 2010 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση με ΑΦΜ, για εξήντα οκτώ (68) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 95.850,00€ και για πενήντα τρία (53) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 83.475,00€ αντίστοιχα.

Γ) Εν συνεχεία η προϊστάμενη της ίδιας Δ.Ο.Υ., κατόπιν των ανωτέρω εξέδωσε την υπ' αριθ. /2019 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου να ελεγχτεί επιχείρηση με ΑΦΜ

....

....., για τις χρήσεις 2009 & 2010, για ΚΒΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, για την χρήση 2009 είχε ήδη περαιώσει με το σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 (υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης), ενώ για την χρήση 2010 ήταν ανέλεγκτη.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις ανωτέρω Εκθέσεις Ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε με την υπ' αριθ./2020 συστημένη επιστολή στην έδρα της επιχείρησης και στην δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της επιχείρησης
....., το υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 19-11-2020 Εκθέσεις Ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθ./2020 (ΑΕΠ/2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7 του ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 72.360,00€ (180.900,00€ x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, εκατόν είκοσι δύο (122) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) εξήντα οκτώ (68) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής 95.850,00€, πλέον ΦΠΑ 18.211,50€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και β) πενήντα τέσσερα (54) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 85.050,00€, πλέον ΦΠΑ 16.159,50€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 180.900,00€ πλέον ΦΠΑ 34.371,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

. - Την υπ' αριθ./2020 (ΑΕΠ/2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7 του ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 33.390,00€ (83.475,00€ x 40%), διότι:

....

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πενήντα τρία (53) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συνολικής καθαρής 83.475,00€, πλέον ΦΠΑ 16.301,25€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§ 1,2,3 περ. γ, 4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 34.029,94€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 37.633,71€, ήτοι συνολικού ποσού 71.663,65€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή λόγω της λήψης των εκατό είκοσι δύο (122) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 180.900,00€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 16.695,00€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 18.463,00€, ήτοι συνολικού ποσού 35.158,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή λόγω της λήψης των πενήντα τριών (53) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 83.475,00 €.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 34.371,00€

....

πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) 38.010,89€, ήτοι συνολικού ποσού 72.381,89€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της λήψης των εκατό είκοσι δύο (122) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 180.900,00€ (€95.850,00+85.050,00€), πλέον ΦΠΑ 34.371,00€ (€18.211,50+16.159,50€).

Ο έλεγχος έκανε δεκτές τις εκροές και το φόρο των εκροών όπως αυτές δηλώθηκαν.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 17.185,50€ (€34.371,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την αρ. πρωτ./23-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, α) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και β) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης.

-Παραβίαση των αρχών(ασφάλεια δικαίου, αρχή αναλογικότητα κ.λπ.)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Φορολογικός έλεγχος

«1.0 προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεωσεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....».

....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) «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.» .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)

"2. 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης[.....]

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) 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 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, σύμφωνα με το **άρθρο 25 του Ν.4174/2013** (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, «από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου»

Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 του Ν.4174/2013** (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 36 Παραγραφή

«3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

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

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

....

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

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

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την [περίπτωση β' του άρθρου 62§2](#) του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι

....

εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ [ΣτΕ 2934/2017](#), ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1194/2017(5 Δεκεμβρίου 2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.**

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν.4174/2013(ΚΦΔ)** ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

....

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της**, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή, σύμφωνα με νομολογιακά κριθέντα στις σκέψεις 4,12 & 14 της απόφασης Σ.τ.Ε. 2934/2017 (ημερομηνία δημοσίευσης 15-11-2017) «4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, [...].προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 8 του ν.2386/1996 (Α' 43) και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν.3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτική προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. [...] Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.[...]. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 – έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτική και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος...

.12. ...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 τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου στην ημεδαπή.....».

14.Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 172/2018 (ημερομηνία δημοσίευσης 24-01-2018)

«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, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 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, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Επειδή, η διάταξη της [περιπτ. β της παρ. 4 του άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#) (ΚΦΕ), παραπέμποντας στο [άρθρο 68 παρ. 2](#) του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας

....

παραγραφής ([περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68](#)), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής ([περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68](#)). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της [περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β](#) του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της-φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή»

Επειδή, σύμφωνα με την **απόφαση Σ.τ.Ε. 1628 /2019 (ημερομηνία δημοσίευσης 03-09-2019** Φορολογία εισοδήματος. Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από μεταγενέστερα συμπληρωματικά στοιχεία εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Ποια θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση συμπληρωματικής πράξης. Νομίμως η φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός της δεκαετίας, για φορολογικές παραβάσεις διαπιστούμενες από τα εικονικά τιμολόγια, αφού δικαιολογημένα δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής.....

Επειδή προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, **με το άρθρο 32§3 του ν. 4646/2019, εισήχθη στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία:**

«Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και **εντός πενταετίας**, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, **πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής** σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. [2238/1994](#) ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. [2859/2000](#). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

....

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ λόγω αρμοδιότητας, α) με την από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ (εκδότης), για την χρήση 2009, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αρ. /2014 εντολή ελέγχου και β) με την από 11-06-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ (εκδότης), για την χρήση 2009, η οποία (χρήση) είχε περαιωθεί με το υπ' αριθ. /2010 σημείωμα με το Ν. 3888/2010. Αναφορικά με τα ανωτέρω προκύπτει ότι:

Η από 11-06-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ (εκδότης), περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., νέα πληροφοριακά στοιχεία μετά τη πάροδο της πενταετίας της ελεγχόμενης χρήσης 2009, με αποτέλεσμα να αποτελεί συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/1994, η κρινόμενη χρήση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι η χρήση 2009 στις 31/12/2020.

Αντιθέτως η από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ (εκδότης), δεδομένου ότι περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., νέα πληροφοριακά στοιχεία εντός της πενταετίας, δεν αποτελούν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για παραγραφή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτός και συγκεκριμένα:

α) Να γίνει δεκτός προκειμένου για τα στοιχεία που περιέχονται από την 17-01-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ (εκδότης), καθόσον τα στοιχεία αυτά έπρεπε να ελεγχθούν εντός της πενταετούς προθεσμίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994.

β) να απορριφθεί προκειμένου για τα στοιχεία που περιέχονται από την 11-06-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ (εκδότης), τα οποία δύναται να ελεγχθούν εντός δεκαετούς προθεσμίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 περ. β' του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρου 68§2 του ίδιου νόμου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 νομικό 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 §§2,9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι:

«2. 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.....»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής και στην από 11-06-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για τους εκδότες με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

« **A.** Σύμφωνα με την από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής στην εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

«..... έχοντας επαρκή γνώση τόσο των νομίμων διαδικασιών, όσο και κανόνων φορολογίας, πραγματοποίησε φοροδιαφυγή, τόσο για την ίδια την επιχείρηση, όσο και με τις αντισυμβαλλόμενες με

....

αυτήν επιχειρήσεις, ιδιαίτερα Πελάτες της, έκτασης πολλών εκατομμυρίων ευρώ, σε χρονικό διάστημα μόλις τεσσάρων (4) περίπου ετών.

Προς τούτο, με συγκεκριμένη στρατηγική εφάρμοσε τα εξής:

- Προέβη σε Έναρξη Εργασιών, ακολουθώντας τις νόμιμες διαδικασίες.
- Θεώρησε κατά καιρούς πλήθος φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να τα εκδώσει φερόμενους ως Πελάτες της, χωρίς κανένα πρόβλημα για την θεώρηση τους, διότι: Υπέβαλε νομότυπα τις προβλεπόμενες Δηλώσεις, τόσο Φ.Π.Α., όσο και Εισοδήματος, καθώς και Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων, τόσο Προμηθευτών, όσο και Πελατών.

Προκειμένου να εμφανίσει Αγορές Εμπορευσίμων Αγαθών, ώστε αφ' ενός να δικαιολογείται επαρκώς η Πώληση αυτών και αφ' ετέρου να συμψηφίζει τον Φ.Π.Α. των Αγορών, με αυτόν των Πωλήσεων, ώστε να μην καταβάλλει Φόρο στο Δημόσιο, προέβη ενέργειες ως ακολούθως:

- Από «νεκρό» - αποβιώσαντα προ πολλών ετών από την φερόμενη έκδοση φορολογικών στοιχείων Αγορών - επιτηδεύματία, ΟΠΟΡΟΛΑΧΑΝΟΠΩΛΗ - Α.Φ.Μ., φέρεται ότι αγόρασε αγαθά, σε τρεις (3) συνεχόμενες Χρήσεις, χαρακτηριστικά μεταγενέστερες του θανάτου του (απεβίωσε 26/01/2003) ...

ΧΡΗΣΗ 2006	174 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 360.280,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ 2007	216 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 461.775,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ 2008	293 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 689.640.00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΑ:	683 Φ.Σ.	1.511.695,00 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α.)

- Από άγνωστο πρόσωπο, για το οποίο, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 14 έως και 16 της έκθεσης, εμφανίζεται το φαινόμενο «ταυτοπροσωπίας - πλαστοπροσωπίας», με

στοιχεία του - ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ - Α.Φ.Μ....., φέρεται ότι αγόρασε αγαθά, και πάλι σε τρεις (3) συνεχόμενες Χρήσεις και συγκεκριμένα στις Χρήσεις:

ΧΡΗΣΗ 2006	171 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 374.127,70 ευρώ
ΧΡΗΣΗ 2007	210 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 486.940,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ 2008	286 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 664.320.00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΑ:	667 Φ.Σ.	1.525.387,70 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α.)

- Από «εξαφανισθείσα» προ πολλών ετών προγενέστερα της φερόμενης έκδοσης των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 17 έως και 22 της έκθεσης, με στοιχεία - Α.Φ.Μ....., φέρεται ότι αγόρασε αγαθά, και πάλι σε τρεις (3) συνεχόμενες Χρήσεις και συγκεκριμένα στις Χρήσεις:

ΧΡΗΣΗ 2006:	188 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 392.560,00 ευρώ
-------------	----------	-----------------------

Σελίδα 16 από 24

....

ΧΡΗΣΗ 2007:	201 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 459.425,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ 2007:	_3_Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 6.825.00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΑ:	392 Φ.Σ.	858.810,00 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α.)

- Από «εξαφανισθείσα» επιχείρηση, με τις συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 23 έως και 27 της έκθεσης, μεταξύ των οποίων είναι και η μη δήλωση δύο (2) φορολογικών μηχανισμών στην χωρικά αρμόδια Δ.Ο.Υ...., με έδρα, στην οποία ουδέποτε λειτούργησε (διότι από 25ετίας στη διεύθυνση αυτή λειτουργούσε άλλη επιχείρηση με ΖΩΟΤΡΟΦΕΣ), στοιχεία - - Α.Φ.Μ., φέρεται ότι αγόρασε αγαθά σε δύο (2) συνεχόμενες Χρήσεις και συγκεκριμένα στις Χρήσεις:

ΧΡΗΣΗ 2005:	42 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 128.583,00 ευρώ
ΧΡΗΣΗ 2006:	63 Φ.Σ.	ΠΟΣΟ: 171.513.00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΑ:	105 Φ.Σ.	300.096,00 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α.)

Εικονικές Αγορές και από τους τέσσερις (4) φερόμενους ως Προμηθευτές, οι οποίες, όπως αποδεικνύεται από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ., καλύπτουν όλο το φάσμα του κύκλου Αγορών της επιχείρησης.

-Δημιουργώντας, κατά τον προαναφερθέντα τρόπο, τις εικονικές Αγορές, και έχοντας θεωρήσει στην Δ.Ο.Υ., χωρίς κανένα πρόβλημα, πλήθος φορολογικών στοιχείων Πώλησης, προέβη ταυτόχρονα, και πάλι χωρίς κανένα πρόβλημα, στις προαναφερθείσες εικονικές Πωλήσεις, σε μικρό αριθμό επιχειρήσεων, φερομένων ως πελατών της....

-Τέλος, και πάλι χωρίς κανένα πρόβλημα, με αληθοφανή τρόπο και φερόμενη ότι έχει «κύκλο εργασιών», τόσο Αγορών, όσο και Πωλήσεων, πολλών εκατομμυρίων ευρώ στο χρονικό διάστημα λειτουργίας της, των τεσσάρων περίπου ετών, δεν καταβάλλει φόρους στο Δημόσιο, διότι «φρόντισε» επιμελώς, η διαφορά των ποσών μεταξύ εικονικών Αγορών και εικονικών Πωλήσεων.

ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ

ΧΡΗΣΗ 2005	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ: 128.583,00 ΕΥΡΩ	Φ.Π.Α.: 24.430,77 ΕΥΡΩ
ΧΡΗΣΗ 2006	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ: 1.298.480,70 ΕΥΡΩ	Φ.Π.Α.: 246.711,33 ΕΥΡΩ
ΧΡΗΣΗ 2007	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ: 1.408.140,00 ΕΥΡΩ	Φ.Π.Α.: 267.546,60 ΕΥΡΩ
ΧΡΗΣΗ 2008	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ: 1.360.785.00 ΕΥΡΩ	Φ.Π.Α.: 258.549.15 ΕΥΡΩ
ΣΥΝΟΛΟ:	4.195.988,70	797.237,85

ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ

ΧΡΗΣΗ 2005	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ: 126.660,00 ΕΥΡΩ	Φ.Π.Α. 24.065,40 ΕΥΡΩ
ΧΡΗΣΗ 2006	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ: 1.331.351,25 ΕΥΡΩ	Φ.Π.Α.: 252.956,74 ΕΥΡΩ
ΧΡΗΣΗ 2007	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ: 1.465.255,00 ΕΥΡΩ	Φ.Π.Α.: 278.398,45 ΕΥΡΩ

....

ΧΡΗΣΗ2008 ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ: 1.405.891.00ΕΥΡΩ Φ.Π.Α.: 267.118.16 ΕΥΡΩ

ΣΥΝΟΛΟ: 4.329.157,25 822.538,75

Ωστόσο όμως και αυτή η μικρή απόκλιση της διαφοράς του Φ.Π.Α. μεταξύ Πωλήσεων και Αγορών εξανεμίζεται, διότι η επιχείρηση «δημιουργούσε» και δαπάνες και συμψήφισε και αυτή την διαφορά του Φ.Π.Α. Προς τούτο και αντιπροσωπευτικά, όπως προκύπτει από Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. που εμφανίζονται στο TAXIS, στη μεν της Χρήσης 2006 εμφανίζεται και Πιστωτικό υπόλοιπο εκ 3.537,93 ευρώ, στη δε της Χρήσης 2007 και πάλι Πιστωτικό εκ 680,12 ευρώ.

Τέλος και αναφορικά με την Χρήση 2009, δεν υπάρχουν στοιχεία, διότι ο μοναδικός εταίρος της Ε.Π.Ε. απεβίωσε στις 24/06/2009 και όπως προαναφέρανε, την ημερομηνία του ελέγχου -23/06/2010 - δεν λειτουργούσε επιχείρηση στην επαγγελματική εγκατάσταση.

Ωστόσο όμως υπάρχουν στοιχεία Πωλήσεων, που με βάση τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. ανέρχονται στο ποσό των 815.435,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α., ενώ και για την Χρήση 2009 δεν δηλώθηκε ως Πελάτης από κανέναν Προμηθευτή.

Κατά συνέπεια, τα όσα εμπειριστατωμένα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, συνθέτουν την απόδειξη ότι η επιχείρηση, υπέπεσε σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) για την λήψη και την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τις οποίες και καταλογίζουμε.».

Το ΣΔΟΕ με την σχετική έκθεση ελέγχου, αφού προχώρησε σε χαρακτηρισμό όλων των αγορών από τους προμηθευτές της επιχείρησης “.....” ως ανύπαρκτων και εικονικών, προχώρησε στον καταλογισμό των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, δεδομένου του γεγονότος ότι δεν εμφάνιζε άλλες αγορές προϊόντων και επομένως συναλλακτικά ήταν αδύνατο να διενεργήσει τις συγκεκριμένες πωλήσεις (για πλήρη ανάλυση βλέπε την από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής).

Β. Σύμφωνα με την από 11-06-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για τον εκδότη “.....” με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

..... δεν δραστηριοποιήθηκε στην διεύθυνση που δήλωσε ως επαγγελματική εγκατάσταση.

-Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

-Δεν βρέθηκαν οχήματα στην κατοχή της, ούτε πάγιος εξοπλισμός.

-Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

-Δεν βρέθηκαν αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών. Κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία.

-Στις φερόμενες συναλλαγές της με την επιχείρηση - ΑΦΜ, οι φερόμενες μεταφορές των αγαθών περιγράφονται να διενεργούνται με το, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση - -

....

..... - Ωστόσο, ο εν λόγω επιτηδευματίας με υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, κατέθεσε ότι δεν γνωρίζει την ελεγχόμενη και ότι δεν έχει καμία σχέση με τις περιγραφείσες φερόμενες μεταφορές.

-Τα έξοδα της επιχείρησης είναι αμελητέα και σε καμία περίπτωση δεν συνάδουν με το μέγεθος των φερόμενων πωλήσεων. Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών τρίτων για τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, εμφανίζονται συνολικά έξοδα καθαρής αξίας 4.374,06€ ενώ από την άλλη οι φερόμενες πωλήσεις είναι συνολικά 1.222.932,50€.

- Ότι σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα με την υπεύθυνη δήλωση του εκμισθωτή της έδρας της ελεγχόμενης, κατά το μικρό χρονικό διάστημα που η ελεγχόμενη παρέμεινε στο χώρο δεν διαπίστωσε συναλλακτική κίνηση παρά μόνο μερικές παλέτες διασκορπισμένες στην εγκατάσταση.

-Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το διάστημα 26/8/2009 - 31/1/2011, με χρεωστικό ποσά μόλις των εκατό με διακοσίων ευρώ περίπου έκαστη.

-Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος.

- Ότι ο διαχειριστής της επιχείρησης δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα παροχής πληροφοριών.

Επομένως η επιχείρηση ουσιαστικά συναλλακτικός ήταν ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις οικονομικές συναλλαγές που φέρονται να διενεργήθηκαν στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα δε φορολογικά στοιχεία που η επιχείρηση εξέδωσε και τα οποία συμπεριλαμβάνονται στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών τρίτων, είναι εικονικά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§ 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 11, 12, 13, 18, 19, 20§§ 1 & 3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το υπ. αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 καθώς και ο υπ. αριθ./...../2019,/...../2019 &/...../2019 Προσωρινοί Προσδιορισμοί Προστίμου, προκειμένου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να υποβληθούν εγγράφως στην Υπηρεσία μας οι απόψεις ή διευκρινήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Τα ανωτέρω θυροκολλήθηκαν στην κατοικία του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της επιχείρησης , επί της οδού στην και συντάχθηκε σχετική έκθεση επίδοσης.

Το διάστημα των 20 ημερών παρήλθε χωρίς η επιχείρηση να υποβάλει τις απόψεις της ή διευκρινήσεις ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.....(για πλήρη ανάλυση βλέπε την από 29-03-2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής και στην από 11-06-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολο-

....

γνημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου ” στις από 19-11-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρεται ότι :

«.....από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην λήπτρια επιχείρηση, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

A. Η επιχείρηση (λήπτρια) για τη χρήση 2009, λαμβάνει χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια) από την εκδότρια επιχείρηση,,, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, στα οποία φέρεται να λαμβάνει μεγάλες ποσότητες παλετών.

-Σε καθένα από τα 54 ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εμφανίζεται να λαμβάνει το ίδιο αριθμό παλετών (350) με την ίδια τιμή μονάδος 4,5€ και όλα εξοφλούνται μετρητοίς.

-Σημειώνεται ότι στην προσκομισθείσα απογραφή τις 31/12/2009 κανένα περιγραφόμενο είδος (παλέτα) δεν έχει συμπεριληφθεί με τιμή μονάδος 4,5€.

-Οι παλέτες σε 24 από τα 54 φορολογικά στοιχεία, εμφανίζονται να μεταφέρονται με το αρ. μεταφορικού μέσου 26, το οποίο σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας ανήκει στους Μ... Ν... και Τ... Β... και είναι ΙΧ αυτοκίνητο Στα υπόλοιπα 28 φορολογικά στοιχεία, εμφανίζονται να μεταφέρονται με το αρ. μεταφορικού μέσου, το οποίο σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας ανήκει στην επιχείρηση και είναι ΙΧ φορτηγό

-Εμφανίζεται να καταβάλει στην εκδότρια επιχείρηση για την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων(βλέπε σελ. 2, 23 & 24 έκθεση ελέγχου), μετρητά συνολικής αξίας 101.209,50€ (85.050€ καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ).

- Η επιχείρηση δεν απέδειξε ότι διενεργήθηκαν οι συναλλαγές.

Τα φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολο τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρ. 19§4 Ν. 2523/97.

B. Η επιχείρηση (λήπτρια) για τις χρήσεις 2009 και 2010, λαμβάνει χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια) από την εκδότρια επιχείρηση,,, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΛΑΥΡΙΟΥ, στα οποία φέρεται να λαμβάνει μεγάλες ποσότητες παλετών.

-Σε καθένα από τα όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως 9ου και 10ου 2009 εμφανίζεται να λαμβάνει το ίδιο αριθμό παλετών (250) και στα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως από 11ο 2009 έως και το 2010 εμφανίζεται να λαμβάνει το ίδιο αριθμό παλετών (350), με την ίδια τιμή μονάδος 4,5€ και με εξόφληση μετρητοίς.

....

-Σημειώνεται ότι στις προσκομισθείσες καταστάσεις απογραφών τις 31/12/2009 & 31/12/2010 κανένα περιγραφόμενο είδος (παλέτα) δεν έχει συμπεριληφθεί με τιμή μονάδος 4,5€.

-Όσον αφορά το περιγραφόμενο μέσω μεταφοράς, όπως και παραπάνω, σε κάποια φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν μέχρι και τον 11ο 2009 εμφανίζονται να διενεργούνται με το αυτοκίνητο ενώ από τον 12ο 2009 μετά εμφανίζονται να διενεργούνται με το φορτηγό

-Εμφανίζεται να καταβάλει στην εκδότρια επιχείρηση για την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων(βλέπε σελ.25,26&27 έκθεση ελέγχου, μετρητά συνολικής αξίας 114.061,50€ (95.850€ πλέον ΦΠΑ) για τη χρήση 2009 και 99.776,25€ (83.475€ πλέον ΦΠΑ) για τη χρήση 2010.

- Η επιχείρηση, δεν απέδειξε ότι διενεργήθηκαν οι συναλλαγές.

Τα φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολο τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρ. 19§4 Ν. 2523/97

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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.»

Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου.

Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τον φυσικό φάκελο της υπόθεσης και από τις εκθέσεις ελέγχου, στην προσφεύγουσα νομότυπα και σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία (άρθρο 5 ν.4174/2013), κοινοποιήθηκε με την υπ' αριθ./2020 συστημένη επιστολή στην έδρα της επιχείρησης και στην δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της επιχείρησης

....

....., το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013. μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./23-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ και συγκεκριμένα, την τροποποίηση των υπ. αριθ. &/2020 πράξεων, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Μετά από τα παραπάνω το πρόστιμο του ΦΠΑ με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009 (υπ' αρ./2020)

Πρόστιμο του άρθρου 79§1 ν. 4472/2017: (€18.211,50€χ50%) =9.105,75€

Β) ΦΠΑ

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2009 (υπ. αρ...../2020)

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως

....

Διαχ/κήΠερίοδος01/01/2-31/12/2009	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	488.650,47	488.650,47	488.650,47	0,00
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα	0,00	0,00	0,00	
Σύνολο φορολογητέων εκροών	488.650,47	488.650,47	488.650,47	0,00
ΦΠΑ Εκροών	92.843,59	92.843,59	92.843,59	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	284.237,37	103.337,37	188.387,37	95.850,00
ΦΠΑ Εισροών	54.005,10	19.634,10	35.793,60	18.211,50
Ποσό που καταβλήθηκε με την εκκαθαριστική και τις περιοδικές δηλώσεις	38.838,95	38.838,95	38.838,95	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00	0,00	0,00	0,00
Προστιθέμενα-αφαιρούμενα ποσά	0,54	0,54	0,54	0,00
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	92.843,51	58.472,51	74.632,01	18.211,50
Πιστωτικό Υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,08	34.371,08	18.211,58	18.211,50
Τελικό Χρεωστικό υπόλοιπο	0,08	34.371,00	18.211,58	18.211,50
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (άρθρο 59§2 ν. 4174/2013) 50,00%		17.185,50	9.105,79	9.105,79
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013(53μήνεςχ0,73%) 60,59%		20.825,39	11.034,40	11.034,40
Σύνολο	0,08	72.381,89	38.351,77	38.351,69

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.