



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.09.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2929

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 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 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, επί της οδού αρ., και εκπροσωπείται νομίμως, κατά: 1) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2010 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 2) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 3) του

υπ' αριθ./2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 § 1 ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φπα και προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

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 12.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '....., με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2010 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 49.875,00 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 30.583,35 €, ήτοι συνολικό ποσό **80.458,35 €**.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, οικ. έτους 2010 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 37.905,00 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ποσού 23.243,35 €, ήτοι συνολικό ποσό **61.148,35 €**.

3) Με τον υπ' αριθ./2020 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 § 1 ν. 2523/97), διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 18.037,75 €, επειδή εξέπεσε α) δώδεκα (12) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 182.950,00 € πλέον φπα 32.931,00 € εκδόσεως της εταιρείας, με Α.Φ.Μ., β) τρία (3) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 16.550,00 € πλέον φπα 3.144,50 € εκδόσεως της εταιρείας '..... του, με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1, 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 και 19 παρ. 3, 4 του ν. 2523/1997, και επιβάλλονται κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 6 παρ. 1 και 24 παρ. 4 του ν. 2523/1997.

Οι παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμου, εκδόθηκαν συνεπεία της υπ' αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, συνεπεία της με αρ. πρωτ./...../2019 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2019) και του με αρ. πρωτ.

...../2019 διαβιβαστικού εγγράφου της Ε' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ {εισερχόμενο αρ. πρωτ. /2019 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία 12.07.2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 2009 (οικ. έτος 2010), υπέκυψε στην κατά νόμο παραγραφή στις 31-12-2015.

2. ...Αν ήθελε, επομένως, υποτεθεί ότι η φορολογική αρχή επικαλείται ως συμπληρωματικά στοιχεία πληροφοριακά Δελτία άλλων φορολογικών αρχών, τούτα δεν μπορούν να αποτελέσουν, ως προελέχθη, συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994, σύμφωνα με τα ανωτέρω νομολογιακώς γενόμενα δεκτά. Συνεπώς, εν όψει των ανωτέρω, δεν παρετάθη δύναμι αυτού η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Εν όψει των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 2009 (οικ. έτος 2010) παρεγράφη στις 31-12-2015 και δοθέντος ότι δεν συνέτρεχε νόμιμος λόγος παρατάσεως του χρόνου παραγραφής, οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν σε χρόνο κατά τον οποίο το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει στην κατά νόμον παραγραφή.

3. οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και για τον λόγο ότι η αιτιολογία αυτών είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη.

4. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης τον ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του

5. η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κυρώσεως ως προς το πρόστιμο του φπα

6. δεν στοιχειοθετείται παράβαση λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων.

7. μη νομίμως η αντίδικος φορολογική αρχή αρνήθηκε να αναγνωρίσει αυτά ως εκπεστές δαπάνες και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής μου για την επίδικη χρήση.

8. η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα.

9. η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κυρώσεως ως προς τη προσαύξηση στο φόρο εισοδήματος.”

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι διαχειριστικές χρήσεις 2008 και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010.

Επειδή, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν, α) το αριθμ. πρωτ. /2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ {εισερχόμενο αρ. πρωτ. /2019 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στην κρινόμενη χρήση 2009, σύμφωνα με την οποία η

προσφεύγουσα έλαβε για τη διαχειριστική χρήση 2009 δώδεκα (12) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 182.950,00 €, από την επιχείρηση '..... με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών "ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΜΕΤΑΛΛΕΥΜΑΤΩΝ & ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ, β) το με αρ. πρωτ. /2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Ε' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ {εισερχόμενο αρ. πρωτ. /2019 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία 12.07.2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 16.500,00 €, από την επιχείρηση '..... του με Α.Φ.Μ.,

Επειδή, τα παραπάνω στοιχεία περιήλθαν στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, της χρήσης που αφορά η προσβαλλόμενη πράξη (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 για τη διαχειριστική χρήση 2009), η ως άνω έκθεση αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, με βάση την οποία συντάχθηκαν η από 26.12.2020 εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου φπα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του Ν.3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην [παράγραφο 4 του άρθρου 9](#) του ν. [3888/2010](#), συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των [παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11](#) του ν. [3888/2010](#), καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης [ΠΟΛ.1138/11.10.2010](#).

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε α) την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., και β) την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, καθώς και συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/2010, και μη αποδεχόμενη το συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης {αρ./2}, ορθώς υπήχθη σε έλεγχο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς το σύνολο της συναλλαγής αντίστοιχα, η δε εικονικότητα των φορολογικών αυτών στοιχείων κρίθηκε με την υπ' αριθμ./2021 και την υπ' αριθμ. 1585/2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. στις οποίες και παραπέμπουμε.

Ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, περί παραγραφής

Ως προς το εισόδημα

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

“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”.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

“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)....., γ)

Άρθρο 84. Παραγραφή

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.

***** Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου.”

Επειδή, α) το με αρ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ {εισερχόμενο αρ. πρωτ./2019 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία 31.10.2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων [εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)], σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων παροχής

υπηρεσιών, με εκδότη των φερόμενων τιμολογίων την επιχείρηση ‘.....’ με Α.Φ.Μ., περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις **25.11.2019**, και β) το με αρ. πρωτ./**2019** διαβιβαστικό έγγραφο της Ε’ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ {εισερχόμενο αρ. πρωτ./**2019** Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία 12.07.2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, με εκδότη των φερόμενων τιμολογίων την επιχείρηση “..... του” με Α.Φ.Μ., περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις **06.09.2019**, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας, αυτά αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 α του ν. 2238/1994, και τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετών 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 την 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 υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002).

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 τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994 καθώς και των αποφάσεων του ΣΤΕ, η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 69 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 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2009 την 31.12.2015 (αρχική πενταετής παραγραφή).

Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2009 την 31.12.2020 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣΤΕ 402/2014).

Επειδή, ως προαναφέρθηκε τα ως άνω δελτία πληροφοριών περιήλθαν στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις **25.11.2019** και **06.09.2019** αντίστοιχα, ήτοι μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς παραγραφής και εντός της δεκαετούς παραγραφής, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, παραγράφεται μέχρι την 31.12.2020.

Βάσει των ανωτέρω, ορθώς εξεδόθη η υπό κρίση προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2010 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξης φόρου εισοδήματος, σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικ. έτος 2010 {διαχειριστική χρήση 2009} **δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς το φπα

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Α' 248/07.11.2000) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 57. Παραγραφή

“§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 ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

§2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, **όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:**

α) δεν υποβλήθηκε 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.

§3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, **ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση”.**

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

“3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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.

***Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 49, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του ν. 3610/2007 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-11-2007), σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 27 του ίδιου νόμου”.

§3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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 του άρθρο 57 §§ 1 & 2 του ν. 2859/2000:

Α-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..... Μετά την

πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας, παραγράφεται, **Β-** 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:.....
γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2009 την 31.12.2015 (αρχική πενταετής παραγραφή) και το 2020 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων).

Επειδή, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, και το γεγονός της έκδοσης και κοινοποίησης της υπό κρίση πράξης το 2020, **το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φπα, σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική χρήση 2009 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς το πρόστιμο του φπα

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, 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 και με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 § 1 ν. 2523/97), σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική χρήση 2009 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, το άρθρο 20§2 (Εννομη προστασία, δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης) του Συντάγματος, αναφέρει: *“2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου 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.»

Επειδή, στη προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε την 08.12.2020 το με αρ./2020 “ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ” {άρθρο 28 ν. 4174/2014}, μαζί με προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, φπα και προστίμου, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της (αρ. πρωτ./2020), ο δε φορολογικός έλεγχος δεν αποδέχθηκε αυτούς, και ακολούθως εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 ως προς την κρίση σχετικά με το κύρος των βιβλίων, τα βιβλία κρίθηκαν ανεπαρκή και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, (ακαθάριστα έσοδα 7.153.356,07 * ΣΚΚ 13% = 929.936,29) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1,2 του ν. 2238/1994, ο δε προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§1, 2 του ως άνω Νόμου.

Επειδή, ο λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 του ν. 2238/1994, στους τηρούντες επαρκή βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίσθηκε στο ποσό των 2.090.174,92 €, ήτοι στα καθαρά δηλούμενα από την προσφεύγουσα εταιρεία κέρδη (1.890.674,92 €) που προέκυψαν από τα βιβλία της, προστίθεται η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων 199.500,00 € (182.950,00 + 16.550,00 €).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάσει τον λογιστικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερα αυτών του εξωλογιστικού προσδιορισμού, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος, και ως φορολογητέα κέρδη έλαβε το ποσό των 2.090.174,92 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94.

Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 48. Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

“§2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

§3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.”

Επειδή, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν. 2238/1994 και σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν2859/2000 τα προσδιορισθέντα στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, ενώ δεν αναγνωρίζεται η αξία των εισροών και ο φόρος των εισροών λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων.

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, οι δε προβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου εκροών καθώς και ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισροών, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19-5-2017), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 79.Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

“1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Η αίτηση-δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμόδιου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που είχαν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν είχε εκδοθεί ακόμη απόφαση ή είχε εκδοθεί αλλά δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω συνυποβαλλομένη δήλωση ανέκκλητης αποδοχής και η συνεπεία αυτής καταβολή της οφειλής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ενέχει, κατά περίπτωση, και παραίτηση των διαδικών από του δικαιώματός τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από του δικογράφου του ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν

συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας του παρόντος άρθρου.

Επειδή, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προστίμου ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις (άρθρο 79 ν. 4472/2017 και όχι άρθρου 6 § 1 ν. 2523/1997 που εκ περιτροπής ανεγράφη στη πράξη), οι δε προσβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 53 Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

“1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας.

Άρθρο 58.Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Άρθρο 72.Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.”

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση για τη διαχειριστική χρήση 2009, διαπιστώθηκε ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε λανθασμένο υπολογισμό, ήτοι:

α) της συνολικής προσαύξησης στη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε, ήτοι υπολόγισε μόνο τόκους (άρθρο 53) ύψους 30.583,35 €, αντί του ορθού 43.052,10 €, ήτοι προσαύξηση άρθρου 58 ποσού 12468,75 € {49.875,00*25%} πλέον ποσό τόκων άρθρου 53 ποσού 30.583,35 €.

β) της συνολικής προσαύξησης στη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, ήτοι υπολόγισε μόνο τόκους (άρθρο 53) ύψους 23.243,35 €, αντί του ορθού 27.033,85 €, ήτοι προσαύξηση άρθρου 58 ποσού 3.790,50 € {37.905,00*10%} πλέον ποσό τόκων άρθρου 53 ποσού 23.243,35 €.

Γ) του προστίμου στο Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ, ήτοι υπολόγισε το πρόστιμο στο 50% στο ποσό των 36.075,50 €, αντί του ορθού 18.952,51, ήτοι φπα τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης ποσό 34.760,50 € και φπα εκδόσεως της επιχείρησης "..... του” ποσό 3.144,50 €.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση της προσφεύγουσας (βλ. Σ.τ.Ε. 424/2006, 4202/1986, 2340/1987). Διότι τούτο θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για την προσφεύγουσα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ’ ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος της προσαύξησης ανέρχεται σε 43.052,10 € και 27.033,85 € αντίστοιχα και του προσβαλλόμενου προστίμου ανέρχεται σε 18.952,50 €, θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας, να περιοριστεί στα ποσά, που δυνάμει, της προσβαλλόμενης α) υπ’ αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής χρήσης 2009), β) υπ’ αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2008, γ) του υπ’ αριθ./2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 § 1 ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008, καταλογίζονται στην προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./12.02.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2010 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 80.458,35 €.

2) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φπα βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 61.148,35 €.

3) του υπ' αριθ./2020 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 § 1 ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 18.037,75 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.