



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας : 213 1604561

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 11/ 04 / 2022

Αριθμός Απόφασης 1119

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 (ΑΑΔΕ)»,

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 ΔΕΔ1126366 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 **20-11-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με ΑΦΜ, που εδρεύει στην στο και εκπροσωπείται από τον διαχειριστή της με Α.Φ.Μ. κατοίκου(.....) επί της οδού αρ. κατά:

-Της υπ' αριθμ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97 & 4174/13) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/02/2002 - 31/12/2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Την υπ' αριθ./2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Α' Μονομελές

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **20/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ, η οποία μετά την υπ. αριθ./2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Α' Μονομελές, λαμβάνεται ως κατατεθείσα **εμπροθέσμως**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ)

Εκδόθηκε η υπ' αριθ./2014 εντολή μερικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν.2859/00) (δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε περαιώσει για τις κρινόμενες χρήσεις), για έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που είχαν ήδη προσκομιστεί στην Δ.Ο.Υ., συνεπεία των κατωτέρω δελτίων πληροφοριών που υπήρχαν στην Δ.Ο.Υ. από τα οποία προκύπτουν ότι:

1) Σύμφωνα με το υπ' αριθ./2012 ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ του ελεγκτή του ΠΕΚ ΠΑΤΡΩΝ προέκυπτε ότι, η επιχείρηση- με τίτλο, ΑΦΜ συμμετείχε σε κύκλωμα φοροδιαφυγής και διακίνησης εικονικών τιμολογίων με στόχο τις παράνομες επιστροφές ΦΠΑ τύπου (CAROUSEL). Συστεγαζόταν με εικονικό μισθωτήριο από 13-02-2002 μέχρι την 01-09-2003 (μεταφορά έδρας -δήλωση/2003) με την επιχείρηση

Με τα δεδομένα αυτά και με την επεξεργασία που έκανε ο παρών έλεγχος, διαπίστωσε ότι, η επιχείρηση με ΑΦΜ, στην χρήση από 21-02-2002 έως 31-12-2002 είχε εκδώσει δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή και συγκεκριμένα, α) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2002 με καθαρή αξία 37.500,00€ & β) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2002 με καθαρή αξία 3.489,25€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 40.989,25€ και στην χρήση 2004 είχε εκδώσει πέντε (5) φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή και συγκεκριμένα, α) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2004 με καθαρή αξία 11.970,00€, β) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο

...../2004 με καθαρή αξία 12.390,00€, γ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2004 με καθαρή αξία 12.390,00€, δ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2004 με καθαρή αξία 12.600,00 & ε) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2004 με καθαρή αξία 10.080,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 59.430,00€, με λήπτρια την επιχείρηση με ΑΦΜ

2) Σύμφωνα με το υπ' αριθ./2012 ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ του ελεγκτή του ΠΕΚ ΠΑΤΡΩΝ προέκυπτε ότι, ο Ιταλός επιχειρηματίας του με ΑΦΜ, διαχειριστής της επιχείρησης ΑΦΜ με ποσοστό συμμετοχής 60%, συμμετέχει επίσης στην επιχείρηση με ΙΤ με την οποία πραγματοποιήθηκαν οι παραπάνω συναλλαγές. Είναι ο κυριότερος εμπλεκόμενος και συντονιστής στο κύκλωμα κυκλικής απάτης ΦΠΑ τύπου (CAROUSEL) στην Ιταλία και σε συνεργασία με Ιταλικές αλλά και με Ελληνικές επιχειρήσεις, διακινούν μεταξύ τους τιμολόγια ανύπαρκτων συναλλαγών με σκοπό την παράνομη είσπραξη ΦΠΑ.

Με τα δεδομένα αυτά και με την επεξεργασία που έκανε ο παρών έλεγχος, διαπίστωσε ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, στην υπερδωδεκάμηνη χρήση από 21-02-2002 έως 31-12-2003 είχε εκδώσει επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή και συγκεκριμένα, α) το Τ.Π. Νο/2002 με καθαρή αξία 12.350,00€ & β) το Τ.Π. Νο/2002 με καθαρή αξία 41.093,00€, γ) το Τ.Π. Νο/2002 με καθαρή αξία 665,00€, δ) το Τ.Π. Νο/2002 με καθαρή αξία 9.177,95€, ε) το Τ.Π. Νο/2002 με καθαρή αξία 2.672,00€, στ) το Τ.Π. Νο/2002 με καθαρή αξία 62.750,00€ & ζ) το Τ.Π. Νο/2002 με καθαρή αξία 10.783,37€ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 139.491,32€ και στην χρήση 2003 είχε εκδώσει δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή και συγκεκριμένα, α) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 13.885,90€, β) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 32.450,00€, γ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 9.500,00€, δ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 63.900,00, ε) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 60.350,00€, στ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 24.630,65€, ζ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2002 με καθαρή αξία 29.070,00€, η) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 63.870,00€, θ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 36.917,00€, ι) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 103.864,00€, κ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 58.518,00€ & λ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 92.980,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 619.535,55€, με λήπτρια την επιχείρηση με ΙΤ

3) Από το υπ' αριθ./2010 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ, προκύπτει ότι επιχείρηση ΑΦΜ, για την χρήση 2003, έλαβε δεκαεννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή και συγκεκριμένα, α) το Τ.Π. Νο/2003 με καθαρή αξία 9.083,00€, β) το Τ.Π. Νο/2003 με καθαρή αξία 9.669,00€, γ) το Τ.Π. Νο/2003 με καθαρή αξία 26.077,00€, δ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 9.376,00€, ε) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 9.962,00€, στ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 9.962,00€, ε) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 10.548,00€, στ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 8.790,00€, ζ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 18.268,55€, η) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 3.375,36€, θ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 28.800,00€, ι) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 8.979,00€, κ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 11.220,00€, λ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 12.300,00€, μ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 12.480,00€, ν) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 10.937,00€, ξ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 11.050,00€, ο) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 8.710,00€, π) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 12.350,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 231.936,91€, με εκδότη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ

4)α) Από το υπ' αριθ./2004 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ, προκύπτει ότι τα οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 18.550,00€, β) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 17.010,00€, γ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 14.840,00€, δ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 14.700,00€, ε) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 16.450,00€, στ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 11.900,00€, ζ) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 40.040,00€ & η) το Τ.-Δ.Α. Νο/2003 με καθαρή αξία 37.870,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 171.360,00€, με εκδότη την επιχείρηση με ΑΦΜ, δεν έχουν νόμιμα θεωρηθεί (πλαστά).

β) Και με το υπ' αριθ./2005 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, πληροφορεί ότι η επιχείρηση, δεν υφίσταται σαν επιχείρηση στην αναγραφόμενη στα στοιχεία διεύθυνση.

Με τα δεδομένα αυτά και με την επεξεργασία που έκανε ο παρών έλεγχος, έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία ως πλαστά & εικονικά.

5) Σύμφωνα με το υπ' αριθ./2012 ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ του ελεγκτή του ΠΕΚ ΠΑΤΡΩΝ προέκυπτε ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, συμμετείχε σε

κύκλωμα φοροδιαφυγής και διακίνησης εικονικών τιμολογίων με στόχο τις παράνομες επιστροφές ΦΠΑ τύπου (CAROUSEL).

Με τα δεδομένα αυτά και με την επεξεργασία που έκανε ο παρών έλεγχος, διαπίστωσε ότι, η επιχείρηση με ΑΦΜ, στην χρήση 2004 είχε εκδώσει τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή και συγκεκριμένα, α) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2004 με καθαρή αξία 12.400,00€, β) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2004 με καθαρή αξία 12.000,00€ & γ) το Τ.Π.-Δ.Α. Νο/2004 με καθαρή αξία 12.400,00€ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 36.800,00€ με λήπτρια την επιχείρηση με ΑΦΜ

6) Πέρα των ανωτέρω δελτίων, στο αρχείο της Δ.Ο.Υ., υπήρχε και το υπ' αριθ./2010 ΑΕΠ που αφορούσε την χρήση 2003, για λήψη δύο (2) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 163.350,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ΑΦΜ

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω δελτία και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 25-04-2016 Εκθέσεις:

- 1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 4) Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν. 2523/97) & 5) Ειδικού 3/Πλασίου Προστίμου ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ

-Την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 21-02/31-12-2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 72.192,23€ [α) (40.989,25€ x 40% = 16.395,70), β) (139.491,32 x 40% = 55.796,53€)] διότι:

- 1) εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, προς την επιχείρηση ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 40.989,25€ πλέον ΦΠΑ 3.378,07€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 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.

- 2) εξέδωσε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, προς την επιχείρηση με ΙΤ συνολικής καθαρής αξίας 39.491,32€ κατά παράβαση

των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 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 ιδίου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων(άρθρο 7§§3 & 5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 409.132,98€ [α) (231.936,91€χ 40%=92.774,76), β) (171.360,00χ40%=68.544,00€), γ) (619.535,55χ40%=247.814,22)] διότι:

1) ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δεκαεννέα(19) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής με συνολική καθαρή αξία 231.936,91€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του 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 ιδίου νόμου.

2) ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, οκτώ (8) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής με συνολική καθαρή αξία 171.360,00€, 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 ιδίου νόμου.

3) εξέδωσε δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, προς την επιχείρηση με ΙΤ συνολικής καθαρής αξίας 619.535,55€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11, 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 ιδίου νόμου.

-Την υπ' αριθμ...../2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού

ποσού 39.078,00€ [α) (59.430,00€χ 40%=23.772,00), β) (36.800,00χ40%=14.720,00€), γ) (880,00χ2 1.760,00/3=586,00)] διότι:

1) εξέδωσε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, προς την επιχείρηση ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 59.430,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11, 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 ιδίου νόμου.

2) εξέδωσε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, προς την επιχείρηση ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 36.800,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1,9,10,11, 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 ιδίου νόμου.

3)Μια (1) γενική παράβαση διότι α) δεν τήρησε στην χρήση 01/01 - 31/12/2004 το ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού κατά παράβαση του άρθρου 7 του ΠΔ 186/92 και β) δεν τήρησε στην χρήση 01/01 - 31/12/2004 το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού κατά παράβαση του άρθρου 7 του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδο 01/02/2002 - 31/12/2003), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 120.558,60€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 144.670,32€, ήτοι συνολικού ποσού 265.228,92€. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν ανακριβή, λόγω α) της λήψης των δέκα (10) πλαστών &εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 334.710,00€, β) της λήψης των δεκαεννέα (19) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 231.936,91€ και γ)της έκδοσης των είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 700.016,12€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), με συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδα να

προσδιοριστούν 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./**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 16.620,33€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 19.944,40€, ήτοι συνολικού ποσού 36.564,73€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της έκδοσης των οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 96.230,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), με συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν 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.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 21/02/2002 - 31/12/2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 95.822,75€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 114.987,30€, ήτοι συνολικού ποσού 210.810,05€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου α) λόγω λήψης δέκα (10) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 334.710,00€, β) λόγω λήψης δεκαενnéα (19) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 231.936,91€ και γ) λόγω έκδοσης είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 700.016,12 €, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

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.

- Την υπ' αριθμ./**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 37.145,66€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 44.574,79€, ήτοι συνολικού ποσού 81.720,45€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου λόγω έκδοσης των οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 96.230,00€, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

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.

Την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97 & 55§2δ' ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 21/01/2002 - 31/12/2003, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 305.989,35€[(€41.748,65χ3=125.245,95€), (€30.844,80χ3=92.534,40€), (€29.403,00χ3= 88.209,00€) λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα δέκα(10) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία και τα δέκα εννέα(19) εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν.2523/97 & άρθρο 54 ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/02/2002 - 31/12/2003, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 300,00€ λόγω του ότι δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36§5 α' του ν.2859/00 όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' & γ' §1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της § 2 του άρθρου 15 του ν. 2859/00 κατά τρίμηνο 01/10 - 31/12/2003 (και ΑΥΟ ΠΟΛ 1091/03).

-Ότι η ενδικοφανή προσφυγή είναι εμπρόθεσμη γιατί έλαβε γνώση στις 02-08-2018.

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής ΦΠΑ, για τις κρινόμενες χρήσεις και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του ΦΠΑ.

9

προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/2019 προσφυγή, για την υπ. Αριθ. /2016 πράξη και εκδόθηκε η υπ. αριθ. /2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τμήμα Α΄ Μονομελές σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχτηκε ως εμπρόθεσμη την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την υπ΄ αριθ. 923/2019 Απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στην υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξετασθή επί της ουσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη σκέψη 17 του δικαστηρίου:

«17. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ και να αναπεμφθεί, κατά τα γεγόμενα δεκτά στη σκέψη 9 της παρούσας, η υπόθεση στη φορολογική Διοίκηση, προκειμένου ο εν λόγω Προϊστάμενος, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να εξετάσει στην ουσία την ασκηθείσα (...../20-11-2018) ενδικοφανή προσφυγή της ήδη προσφεύγουσας κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ. Περαιτέρω πρέπει να αποδοθεί στην προσφεύγουσα το καταβληθέν παράβολο (άρθρο 277 παρ. 9 εδ. α΄ ΚΔΔ), κατ΄ εκτίμηση δε των περιστάσεων, να απαλλαγεί το καθ ου από τα δικαστικά της έξοδα (άρθρο 275 παρ. 1 εδ ε΄ ΚΔΔ). ».

Επειδή, μετά την αναπομπή της υπόθεσης στην υπηρεσία μας, σύμφωνα με την υπ. αριθ.

...../2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τμήμα Α΄ Μονομελές, η υπ΄ αριθμ. /20-11-2018 ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται επί της ουσίας:

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

Άρθρο 66 Φορολογικός έλεγχος

«1.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.....».

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», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, 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, ερμηνευόμενων 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 ιδίου 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 διαπιστώσεώς 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 δημοσίευσεως 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 άρθρο 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 τακτή 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 τακτή 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 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΤΡΙΠΟΛΗΣ, που αφορούσε τις διαχειριστικές περιόδους 21/02/2002 - 31/12/2003 & 01/01 - 31/12/2004, οι οποίες ήταν ανέλεγκτες και ειδικότερα.

α) το υπ. αριθ./2012 υπηρεσιακό σημείωμα του ΠΕΚ ΠΑΤΡΩΝ, το οποίο αφορούσε τις διαχειριστικές περιόδους 21/02/2002 - 31/12/2003 & 01/01 - 31/12/2004

β) το υπ. αριθ./2010 ΔΑΠ Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ, το οποίο αφορούσε την διαχειριστική περίοδο 01/02 - 31/12/2003

γ) το υπ. αριθ./2004 ΔΑΠ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο αφορούσε την διαχειριστική περίοδο 01/02 - 31/12/2003

δ)/2005 ΔΑΠ ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο αφορούσε την διαχειριστική περίοδο 21/02 - 31/12/2003.

Κατόπιν αυτών η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, διενήργησε έλεγχο ΚΒΣ, Φορολογίας Εισοδήματος & ΦΠΑ λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων των διαχειριστικών περιόδων 21/2/2002 - 31/12/2003 & 01/01-31/12/2004, με την υπ' αριθ./2014 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχτηκε μεταξύ άλλου η από 25-04-2016 έκθεση ελέγχου, προστίμου ΦΠΑ με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη (...../2016), η οποία κοινοποιήθηκε στον Δήμαρχο για κάθε νόμιμη ενέργεια καθώς η τελευταία δηλωθείσα κατοικία του νόμιμου εκπροσώπου βρίσκεται στην οδό στην

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκαν στις 25-04-2016 και αφορά διαχειριστική περίοδο 21/02/2002 - 31/12/2003 σε κάθε περίπτωση δεδομένου ότι (είτε αφορά πενταετία είτε δεκαετία βάσει συμπληρωματικών στοιχείων) το δικαίωμα του δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατόπιν αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./**20-11-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΑΦΜ, και την **ακύρωση** της υπ. αριθ./2016 πράξης λόγω παραγραφής.

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

Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρο 54 ν. 4174/2013)

Διαχειριστική περίοδος 01/02/2002 - 31/12/2003 (υπ' αρ./2016)

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 ποσού: 0,00€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.