



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας : 213 1604561

Καλλιθέα 21/04/ 2022

Αριθμός Απόφασης 1323

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 (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 25/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Τ., με ΑΦΜ κατοίκου, οδός αριθ., κατά:

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2007

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2008.

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, οικονομικού έτους 2008,

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, οικονομικού έτους 2009,

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2007

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2008

-Της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2007

-Της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2008

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθ./**2021** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-**11^ο** Τριμελές (ως προς τις υπ. αριθ. και/**2018** οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος).

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 **25/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο Τ., με ΑΦΜ η οποία ως προς τις υπ. αριθ. και/**2018** οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, μετά την υπ. αριθ./**2021** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-**11^ο** Τριμελές,

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).Α Με το με αρ. πρωτ./2013 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, Τμήμα Πληροφορικής, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ την από 11-07-2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-Επεξεργασία Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), από την οποία προκύπτει, ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, με έδρα την οδός, με δραστηριότητα “Χονδρικό Εμπόριο Μηχανημάτων”, είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους και ότι, μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ανωτέρω επιχείρηση, περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση Τ. με ΑΦΜ, η οποία έλαβε για την χρήση 2007 επτά (7) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 6.642,00€ και για την χρήση 2008 τρία (3) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 3.362,00€.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 - 31/12-2007 & 01/01 - 31/12/2008 με την υπ’ αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια Δημακοπούλου Μαρία, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-Επεξεργασία Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, Τμήμα Πληροφορικής και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, συντάχθηκαν οι από 15-05-2018 Εκθέσεις Ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 4) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ’ αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.656,80€ (6.642,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 6.642,00€, 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.

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.344,80€(3.362,00€x 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 3.362,00€, 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 και 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./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 54 ν.4174/2013), για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€, διότι: δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. πρωτ./2018 &/2018 πρόσκληση –έγγραφο αίτημα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να θέσει στην διάθεση του ελέγχου για τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. δ' §2 περ. γ' του ΚΦΔ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσό 69.125,98€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσό 61.307,83€, και εισφορά αλληλεγγύης ποσό 5.000,00€ ήτοι συνολικό ποσό 135.433,81€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα για την κρινόμενη

χρήση κρίθηκαν ανακριβή, λόγω α) της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και β) της λήψης των επτά(7) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 6.642,00€.

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./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, κύριος φόρος εισοδήματος ποσό 86.528,89€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσό 76.742,47€, ήτοι συνολικό ποσό 163.271,26€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, λόγω α) της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και β) της λήψης των τριών(3) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 3.362,00€.

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.

ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2007 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 91.187,79€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 60.874,46€, ήτοι συνολικού ποσού 172.062,25€.

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

Όσο αφορά τις εισροές και το φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η συνολική τους αξία και ο ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2008 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 113.368,95€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 100.546,91€, ήτοι συνολικού ποσού 213.915,86€.

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

Όσο αφορά τις εισροές και το φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η συνολική τους αξία και ο ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 3.785,94€ (€1.261,98χ3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2008, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.916,34€ (€638,78χ3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./**2019** ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητούσε την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ακυρότητα κοινοποιήσεων και εμπρόθεσμη προσφυγή.
- Συμπλήρωση χρονικής αρμοδιότητας της Διοίκησης- παραγραφή επίδικων χρήσεων.
- Πλημμέλειες εξωλογιστικού προσδιορισμού εισοδήματος.
- Ανεπαρκής αιτιολογία της κρίσεως περί λήψης εικονικών στοιχείων.

Επειδή, κατά των ανωτέρω πράξεων (υπ' αριθμ.....,,,,,,/2018), ο προσφεύγων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθ./**2019** Απόφαση του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία **απερρίφθη ως εκπρόθεσμη**, διότι ασκήθηκε μετά πάροδο της 30/ήμερης προθεσμίας από την επίδοση της προαναφερθείσας απόφασης. Κατά της τελευταίας αποφάσεως ο προσφεύγων άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/**2019** **δικαστική προσφυγή** και εκδόθηκε η υπ. αριθ./**2021** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τμήμα 11^ο Τριμελές, για τις υπ. αριθ..... και/**2018** **οριστικές πράξεις** σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο **δέχτηκε ως εμπρόθεσμη** την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ. **2690/2019** Απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ κατά το μέρος που αφορά τις εν λόγω οριστικές πράξεις και

ανέπεμψε την υπόθεση στην υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη σκέψη 7 του δικαστηρίου:

«14. Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η 2690/2019 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ της ΑΑΔΕ και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ./2019 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των και/2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας. ».

Επειδή, μετά την αναπομπή της υπόθεσης στην υπηρεσία μας, σύμφωνα με την υπ. αριθ./2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τμήμα 11^ο Τριμελές, η υπ' αριθμ./2019 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 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 προσηκόντα 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 οριζομένων 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 προαναφερθείσας 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 υποβληθείσας 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 υποβληθείσας 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 άρθρ. 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 δημοσιεύσεως 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, ο προσφεύγων έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, με το υπ. αριθ./2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής με συνημμένη την από 11-07-2013 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ-Επεξεργασία Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), η οποία αφορούσε τις χρήσεις 2007 και 2008, από την οποία προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 - 31/12-2007 και 01/01 - 31/12-2008, με την υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου, του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), Εισόδημα και ΦΠΑ. Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχτηκε η από 15-05-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με συστημένες ταχυδρομικές επιστολές με αριθ. πρωτ./2018 [(RE.....GR)& [(REGR)] και θεωρείται οι κοινοποιήσεις ότι συντελέστηκαν στις 01-06-2018.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ νέα πληροφοριακά στοιχεία πριν τη πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων 2007 και 2008, με αποτέλεσμα να μην αποτελούν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94.

Και ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 στην υπό κρίση περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου εισοδήματος παραγράφονται μετά την πάροδο πενταετίας, ήτοι για τις χρήσεις 2007 και 2008 μετά τις 31-12-2013, και 31-12-2014 αντίστοιχα, ενώ η κοινοποίηση των πράξεων θεωρείται ότι έγινε στις 01-06-2018 και συνεπώς οι ανωτέρω χρήσεις έχουν παραγραφεί.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις γίνεται δεκτός.

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

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 25-04-2019 και με αριθμ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε το Τ., με ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ. αριθ. & /2018 πράξεων λόγω παραγραφής.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχειριστική Περίοδος (υπ. αριθ. /2018)	01/01 - 31/12/2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	0,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Διαχειριστική Περίοδος (υπ. αριθ. /2018)	01/01 - 31/12/2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	0,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.