



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/06/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2176**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1		21/12/2021	27/12/2021	Φόρος εισοδήματος	01/04/2010 - 31/12/2010	171.893,28 €
2		21/12/2021	27/12/2021	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	352.237,56 €

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3		21/12/2021	27/12/2021	ΦΠΑ	01/04/2010 - 31/12/2010	883.433,06 €
4		21/12/2021	27/12/2021	ΦΠΑ	01/01/2011 - 31/12/2011	2.203.050,37 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
5		21/12/2021	27/12/2021	Πρόστιμο άρ. 79 ν. 4472/2017	01/01/2010 - 31/12/2010	200.780,25 €
6		21/12/2021	27/12/2021	Πρόστιμο άρ. 79 ν. 4472/2017	01/01/2011 - 31/12/2011	500.693,27 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 α) πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, καθώς και τις από 21.12.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου, των οποίων ζητείται η ακύρωση κατά το μέρος που αφορούν στην αλληλέγγυα ευθύνη της ως άνω προσφεύγουσας κατ' άρθρο 50 ν.4174/2013.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 03.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ι. Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ)

- 1) Με την υπ' αριθμ. /2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ) οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ΦΕΝΠ ποσού 78.133,31 €, πλέον 93.759,97 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της

οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕΝΠ οικονομικού έτους 2011, ήτοι συνολικό ποσό 171.893,28 €.

- 2) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ΦΕΝΠ ποσού 160.107,98 €, πλέον 192.129,58 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕΝΠ οικονομικού έτους 2012, ήτοι συνολικό ποσό 352.237,56 €.

Η διαφορά ΦΕΝΠ προέκυψε επί τη βάσει της από 21.12.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα αποτελέσματα της εν λόγω εταιρείας κατόπιν κρίσης των βιβλίων και των στοιχείων της για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.04.2010 - 31.12.2010 και 01.01.2011 - 31.12.2011 ως ανακριβών λόγω αφενός μη προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου λήψης, καταχώρησης και χρησιμοποίησης σαράντα τεσσάρων (44) και εκατόν σαράντα τεσσάρων (144) αντίστοιχα εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής συνολικής αξίας 1.584.212,08 € και 4.002.885,62 € αντίστοιχα, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρά κέρδη	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2010-31.12.2010	-77.205,59 €	352.555,45 €
01.01.2011-31.12.2011	-200.862,35 €	800.539,91 €

II. ΦΠΑ

- 3) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.04.2010 - 31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ΦΠΑ ποσού 401.560,49 €, πλέον 481.872,57 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2010 - 31.12.2010, ήτοι συνολικό ποσό 883.433,06 €, παράλληλα δε δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 393,27 €.
- 4) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ΦΠΑ ποσού 1.001.386,53 €, πλέον 1.201.663,84 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011, ήτοι συνολικό ποσό 2.203.050,37 €, παράλληλα δε δεν

αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 195,50 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 21.12.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν **αφενός** οι φορολογητέες εκροές της εν λόγω εταιρείας κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.04.2010 - 31.12.2010 και 01.01.2011 - 31.12.2011 με την προσθήκη ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 249.388,78 € και 329.440,29 € αντίστοιχα στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές των περιόδων αυτών αντίστοιχα κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού τους λόγω α) μη προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και β) λήψης, καταχώρησης και χρησιμοποίησης σαράντα τεσσάρων (44) και εκατόν σαράντα τεσσάρων (144) αντίστοιχα εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής συνολικής αξίας 1.584.212,08 € και 4.002.885,62 € αντίστοιχα και **αφετέρου** οι φορολογητέες εισροές της εν λόγω εταιρείας κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.04.2010 - 31.12.2010 και 01.01.2011 - 31.12.2011 με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 1.503.748,72 € και 4.025.834,25€ αντίστοιχα από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές των περιόδων αυτών αντίστοιχα λόγω α) μη προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και β) λήψης, καταχώρησης και χρησιμοποίησης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.04.2010-31.12.2010	1.559.252,60 €	1.808.641,38 €	1.503.748,72 €	-
01.01.2011-31.12.2011	4.118.003,67 €	4.447.443,96 €	4.025.834,25 €	-

III. Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017

- 5) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ένα (1) πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 ν.4472/2017, ύψους 200.780,25 € λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα λόγω λήψης, εντός του 2010, και χρησιμοποίησης για σκοπούς διενέργειας έκπτωσης ΦΠΑ εισροών φορολογικών στοιχείων αξίας, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της οικείας συναλλαγής (πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε βάσει των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων).
- 6) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ένα (1) πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 ν.4472/2017, ύψους 500.693,27 € λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα λόγω λήψης, εντός του 2011, και χρησιμοποίησης για σκοπούς διενέργειας έκπτωσης ΦΠΑ

εισροών φορολογικών στοιχείων αξίας, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της οικείας συναλλαγής (πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε βάσει των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής κατά το μέρος που αφορούν στην αλληλέγγυα ευθύνη της κατ' άρθρο 50 ν.4174/2013, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη άσκηση διοίκησης.
- 2) Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου – Αοριστία έκθεσης ελέγχου – Παραβίαση του δικαιώματος ανταπόδειξης του φορολογούμενου.
- 3) Έλλειψη αλληλέγγυας ευθύνης χρήσης 2011 και συγκεκριμένα για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2011.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 4 ν.4174/2013, όπως ίσχυαν **μετά** την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019): «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 11.2.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Καταρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι για τα επίμαχα έτη που διεξήχθη ο έλεγχος και εκδόθηκαν οι υπό κρίση καταλογιστικές πράξεις η προσφεύγουσα **είχε την ιδιότητα της διαχειρίστριας**, γι' αυτό εξάλλου λογίζεται αλληλεγγύως υπεύθυνη γι' αυτές μονάχα και όχι για το σύνολο των οφειλών της εταιρείας, και επιπρόσθετα από όσα ισχυρίζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεμελιωθεί έλλειψη υπαιτιότητας και να θεωρηθεί ότι εξαλείφεται, το μαχητό μεν, αλλά τεκμήριο δε της υπαιτιότητάς της. Δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός, **χωρίς περαιτέρω έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία**, ότι η προσφεύγουσα παρέμεινε τυπικά και μόνο διαχειρίστρια, χωρίς όμως να ασκεί οποιαδήποτε πράξη διαχείρισης της προαναφερόμενης εταιρείας επί ενάμιση χρόνο παρά τη θέλησή της και ούσα εξαπατημένη από τον, όπως περιγράφει στην υπό κρίση προσφυγή, και ενώ, μάλιστα, ήδη από τον Ιούλιο του 2010 δεν της κατέβαλαν την συμφωνημένη μεταξύ τους αμοιβή. Τα επισυναπτόμενα έγγραφα **σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία** για να θεμελιώσουν έλλειψη υπαιτιότητάς της. Επιπροσθέτως, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός διότι στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόζεται αφενός το άρθρ. 68 του ν.2238/1994, αφετέρου το αρ. 84 του ν.2238/1994, αλλά και το άρθρο 57 του ν.2859/2000, καθώς προέκυψαν νέα στοιχεία μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην εταιρεία «.....», τα οποία και ελήφθησαν υπόψη κατά τη διενέργεια ελέγχου στην εταιρεία «.....», η οποία αποδείχθηκε πως είχε λάβει πλήθος εικονικών τιμολογίων έκδοσης «.....» και είχε εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς διαπιστώθηκε κατά τη

διάρκεια του ελέγχου ότι σε καμία περίπτωση σύμφωνα και με την κοινή λογική και τα συναλλακτικά ήθη με το προσωπικό που απασχολούσε η δεν θα μπορούσε να παρέχει υπηρεσίες συνολικής καθαρής αξίας 1.670.433,19 ευρώ για το 2010 και 4.129.566,49 ευρώ για το 2011, 4.145.869,52 ευρώ για το 2012 και 4.481.950,32 ευρώ για το 2013. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά παρέκκλιση του κανόνα της πενταετούς παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, καθώς η διαπίστωση της παράβασης στηρίζεται σε «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της παράβασης (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή μέχρι τη συμπλήρωση της πιο πάνω πενταετίας αλλά που περιήλθαν σε γνώση της μετά τη λήξη της πιο πάνω πενταετίας (πρβλ. ΣτΕ 2347/2018, 2934-2935/2017 εππαμ., 172-173/2018 εππαμ.). Στην προκειμένη περίπτωση, οι καταλογιστικές πράξεις, εκδόθηκαν δυνάμει των από 21/12/2021 Εκθέσεων Ελέγχου, κατόπιν της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η οποία εκδόθηκε επειδή περιήλθαν σε γνώση του νέα στοιχεία με το με αριθ. πρωτ./2020 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, και τα με αριθμ. πρωτ./2021 και/2021 Δελτία Πληροφοριών περί Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, και την από 12.02.2021 Έκθεση Ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 με το με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2021/18.02.2021. Συνεπώς, τα ως άνω δελτία πληροφοριών αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000. Συνεπώς, η Δ.Ο.Υ. ορθά και σύννομα προχώρησε, τηρώντας την νόμιμη διαδικασία στον καταλογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1628/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 9 της απόφασης): «**6. ...κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 [...], 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 καταχωρίζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος** (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 3947/2012, 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 3293/2008, 572-574/2007, 877/2002, 1426/2000). 7. [...]. **9. ...με την προσβαλλόμενη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής [...].** Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το [...] περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, **δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια [...] καθεαυτά**, όπως εσφαλμένως

υπολαμβάνει η αναιρεσεύουσα, **αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος** εκ μέρους της αναιρεσεύουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε **μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου** που διενεργήθηκε κατ' εντολήν **άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσεύουσα Δ.Ο.Υ. [...], τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ.** με την από [...] έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. [...], ήτοι **μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσεύουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣτΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος.»**

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2914/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 9 και 11 της απόφασης): «**9. ...από το συνδυασμό των μνημονευόμενων στις ανωτέρω σκέψεις [...] διατάξεων του ν. 2523/1997, των ν. 3259/2004 -όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 3697/2008- και 3888/2010 (που αναφέρονται ρητώς σε “νέα” ή “συμπληρωματικά” στοιχεία) και του ΚΦΕ, αλλά και της εισηγητικής έκθεσης επί του άρθρου 10 παρ. 2 του ν. 2753/1999, στην οποία αναφέρεται ότι “Δεν επιβάλλεται πρόστιμο [...] όταν οι σχετικές υποθέσεις έχουν περαιωθεί, εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία που οδηγούν σε έκδοση νέων συμπληρωματικών φύλλων”, ότι “Με τη διάταξη αυτήν επιβεβαιώνεται η αρχή ότι η περαίωση των φορολογικών υποθέσεων αποτελεί “οριστικό κλείσιμο” των εκκρεμοτήτων, έτσι ώστε να μη δημιουργείται στον φορολογούμενο εντύπωση υπαναχώρησης του Δημοσίου** και ότι «Με τον τρόπο αυτόν θωρακίζεται η αξιοπιστία των ενεργειών της φορολογούσας αρχής», συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική εγγραφή της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσης καταστεί οριστική, κατ' εφαρμογή της διαδικασίας των νόμων 3259/2004 -όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 3697/2008- και 3888/2010, δεν αποκλείεται μεν να εκδοθεί και κοινοποιηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, -εφόσον δεν έχει συμπληρωθεί ο σχετικός χρόνος παραγραφής- πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 5 του ν.2523/1997, για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, υπό την προϋπόθεση όμως ότι **από συμπληρωματικά στοιχεία** (τα οποία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία τηρούμενα από τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, πρβλ. ΣτΕ 4169,

3947/2012, 3953/2011, 877-8/2002, 1426/2000, 3774/1995 κ.ά.), **που περιήλθαν μεταγενεστέρως** στην εν λόγω αρχή **και που δικαιολογημένα** δεν τα είχε υπόψη της κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης (πρβλ. ΣτΕ 2934-5/2017 επταμ.), **αποδεικνύεται** (κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων) **η ύπαρξη τέτοιων παραβάσεων -μεταξύ των οποίων και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων** (περίπτωση μάλιστα που θα είχε ως συνέπεια, κατά την περίπτ. η) του άρθρου 4 του ν. 3259/2004, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 28 παρ. 1Ζ του ν. 3697/2008, να εξαιρείται η σχετική υπόθεση από τις ρυθμίσεις του νόμου αυτού)- με συνέπεια το εισόδημα του φορολογουμένου να είναι ανώτερο από αυτό που είχε περιληφθεί στο εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. 10. [...]. 11. ...τέτοιο συμπληρωματικό στοιχείο θα μπορούσε να αποτελεί κατά νόμο, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, **και η έκθεση ελέγχου άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως εν προκειμένω του ΣΔΟΕ [...], με τα συνοδεύοντα αυτήν (κατασχεθέντα) επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων** (εκτός αν π.χ. αυτή είχε εκδοθεί κατ' αίτηση του αρμόδιου για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου οργάνου ή επρόκειτο περί συνεκτίμησης στοιχείων που υπήρχαν κατά το χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ή μπορούσαν να έχουν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοσή του) [...].»

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης), κρίση η οποία επαναλήφθηκε (ομόφωνα) στις υπ' αριθμ. 2935/2017 (7μ.), 172/2018 (7μ.) και 173/2018 (7μ.) αποφάσεις του ιδίου Τμήματος του δικαστηρίου (πάγια νομολογία): «...Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα 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 δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης 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, 2632/1996), τα οποία **δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία** (βλ. 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 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.** [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1628/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 9 της απόφασης), που επαναλήφθηκαν επί της ουσίας και στην υπ' αριθμ. 2914/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 9 και 11 της απόφασης), ως συμπληρωματικά στοιχεία θεωρούνται όχι αυτά καθαυτά τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε η επιχείρηση-νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ, αλλά **η απόδειξη της εικονικότητάς τους**, η οποία (εικονικότητα) **προέκυψε μεταγενέστερα** (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας και συγκεκριμένα με την από 12.2.2021 έκθεση ελέγχου 4093/2012 του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής) κατόπιν φορολογικού ελέγχου και μάλιστα κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολή του Προϊσταμένου **άλλης** υπηρεσίας (εν προκειμένω του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και όχι εκείνου **της αρμόδιας** φορολογικής αρχής (εν προκειμένω του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής) και φυσικά **περιήλθε και μεταγενέστερα** (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας), ως πόρισμα του ελέγχου αυτού της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με την εν λόγω έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, ως εκ τούτου ο τελευταίος **δικαιολογημένα** δεν είχε διαπιστώσει σε προγενέστερο χρόνο και δη εντός του χρόνου της αρχικής 5ετούς παραγραφής -αφού **δεν μπορούσε** να τη διαπιστώσει κατά το χρόνο αυτό (ακόμα κι αν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει όλα τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο, πρβλ. τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης))- την εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού παραστατικού.

Επειδή, η Υπηρεσία μας κρίνει παγίως ότι στο πεδίο του ΦΠΑ προϋπόθεση για την παρέκταση της 5ετούς παραγραφής στα δέκα (10) έτη είναι η έκδοση και κοινοποίηση αρχικής καταλογιστικής πράξης στα πλαίσια αρχικού ελέγχου, αν δε κάτι τέτοιο δεν έχει συμβεί, ανεξαρτήτως του αν αυτό έχει προβληθεί με τρόπο εξειδικευμένο από το προσφεύγον πρόσωπο, δεν είναι δυνατή τέτοια παρέκταση. Συνεπώς, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι εν προκειμένω, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι είχε διενεργηθεί αρχικός έλεγχος ΦΠΑ για τις περιόδους 01.04.2010 - 31.12.2010 και 01.01.2011 - 31.12.2011 και είχαν εκδοθεί αρχικές πράξεις (διορθωτικού) προσδιορισμού ΦΠΑ για την ως άνω εταιρεία, δεν υφίσταται αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας για τις υπό κρίση οφειλές της εταιρείας από ΦΠΑ και πρόστιμα του άρθρου 79 παρ. 1 ν.4472/2017.

Επειδή, κατά τα λοιπά η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις ως άνω από 21.12.2021 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 03.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, **και**

α) την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021 και/2021 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής ως προς την αλληλέγγυα ευθύνη της προσφεύγουσας για τις οικείες δύο (2) οφειλές και

β) την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2021 και/2021 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.04.2010 - 31.12.2010 και 01.01.2011 - 31.12.2011 αντίστοιχα και των υπ' αριθμ./2021 και/2021 πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.01.2010 - 31.12.2010 και 01.01.2011 - 31.12.2011 αντίστοιχα του ιδίου Προϊσταμένου κατά την έννοια ότι η προσφεύγουσα δεν έχει αλληλέγγυα ευθύνη για τις οικείες τέσσερις (4) οφειλές.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.