



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 02/ 06/ 2022

Αριθμός Απόφασης 2159

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

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

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

4. Την από 02/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ' ' Α.Ε." με ΑΦΜ , που εδρεύει στο ...^ο χιλ. της Δήμου Παλλήνης, κατά :

-Της υπ' αριθμ...../2021(taxis)/2021(elenxis) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009

-Της υπ' αριθμ...../2021(taxis)/2021(elenxis) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **02-02-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ' ' Α.Ε." με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. . Με το με αρ. πρωτ.ΕΞ2020/14-10-2020 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, α) το με αρ. πρωτ. 12-10-2020 πληροφοριακό δελτίο (πρωτ. Δ.Ο.Υ./20-10-2020) και β) την από 02-10-2020 έκθεση ελέγχου, από τα οποία προέκυπτε ότι η επιχείρηση ' ' ΕΜΠΟΡΙΚΗ Α.Ε.' με ΑΦΜ, έλαβε για την χρήση 2009, δεκαοκτώ(18) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 107.625,63€ και για την χρήση 2010, έλαβε τριάντα ένα (31) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 198.780,11€, με εκδότρια την επιχείρηση ' ' ΕΠΕ, με ΑΦΜ

Β) Κατόπιν αυτού, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ , εξέδωσε την υπ' αριθ./26-11-2020 εντολή μερικού ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους 01/01 -31/12-2009 & 01/01 -

31/12-2010, προκειμένου να ελεγχτεί η επιχείρηση ' ' Α.Ε.
....." με ΑΦΜ

Αρχικά ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένες(επιστολές), α) την με αριθ. πρωτ/01-12-2020

Γνωστοποίηση του ν.4512/2018 (Α' 5) και β) την με αριθ. πρωτ. /01-12-2020 πρόσκληση άρθρου 14 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τεθούν στην διάθεση του παρόντος ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία και οι οικονομικές καταστάσεις που τηρήθηκαν από προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα βιβλία και τα στοιχεία της των ανωτέρω χρήσεων.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα, το υπ' αριθ/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 17-12-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ

-Την υπ' αριθμ. /2021(taxis) /2021(elenxis) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 21.525,13€ (107.625,63€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα οκτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 107.625,63€ πλέον ΦΠΑ 20.448,87€, από την επιχείρηση ' ' ΕΠΕ, με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

-Την υπ' αριθμ...../2021(taxis)/2021(elenxis) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 39.756,02€ (198.780,11€χ 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τριάντα ένα (31) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 198.780,11€ πλέον ΦΠΑ 41.743,82€, από την επιχείρηση ' ' ΕΠΕ, με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Τον υπ' αριθμ./17-12-2021 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσό 26.906,40€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσό 31.916,37€, ήτοι συνολικό ποσό 58.822,77€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανεπαρκή, λόγω της λήψης δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 107.625,63€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των δηλωθέντων και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

- Τον υπ' αριθμ./17-12-2021 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσό 47.707,23€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσό 56.590,32€, ήτοι συνολικό ποσό 104.297,55€.

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

κρίθηκαν ανεπαρκή, λόγω της λήψης τριάντα ενός (31) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 198.780,11€

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των δηλωθέντων και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./**17-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσό 18.237,71€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσού 24.256,45€, ήτοι συνολικό ποσό 44.705,32€.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον, δεν έγινε δεκτή για έκπτωση η αξία και ο ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./**17-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με τον οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 10.224,44€ (€20.448,87x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει του ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με την αρ. πρωτ./**02-02-2022** ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση, α) της υπ' αριθμ...../**2021(taxis)**/**2021(elenxis)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και β) της υπ' αριθμ...../**2021(taxis)**/**2021(elenxis)** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους: .

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση Πράξεων επιβολής Προστίμου.

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

-Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε

οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...»

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών

Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ **1426/2000**).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με την **616/2021** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι:

Προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να κοινοποιείται. Το άρθρο 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ. που ορίζει ότι η προθεσμία παραγραφής διακόπτεται με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις, παραγραφεί και στις οποίες δεν είχε εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. Η διάταξη αυτή αντίκειται στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες διατάξεις, όπως το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, που απαιτεί για τη διακοπή της παραγραφής έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, με αρ. πρωτ.ΕΞ2020/14-10-2020 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, α) το με αρ. πρωτ. 12-10-2020 πληροφοριακό δελτίο (πρωτ. Δ.Ο.Υ./20-10-2020) και β) την από 02-10-2020 έκθεση ελέγχου. Τα στοιχεία αυτά αφορούν τις χρήσεις 2009 και 2010 για τις οποίες, η χρήση 2009 είχε περαιωθεί με το σημείωμα περαίωσης με το Ν. 3888/2010 και αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ενώ η χρήση 2010 ήταν ανέλεκτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 και της παρ.4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας και ειδικότερα προκειμένου για την χρήση 2009 η παραγραφή παρατείνεται για ένα επιπλέον έτος πέρα της δεκαετίας, διότι τα νέα στοιχεία παρελήφθησαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής.

Συνεπώς και για τις δύο χρήσεις 2009 και 2010, το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφονται στις 31-12-2021, πλην όμως η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 17-12-2021, η κοινοποίηση όμως αυτών, πραγματοποιήθηκε με συστημένη επιστολή (REGR) στις 23-12-2021 και θεωρείται ότι η κοινοποίηση βάσει του άρθρου 5§3 του Ν. 4174/2013 συντελέστηκε στις 07-01-2022, παρελήφθη όμως από την προσφεύγουσα στις 03-01-2022. Ως εκ τούτου δεδομένου η κοινοποίηση συντελέστηκε μετά στις 31-12-2021, σύμφωνα με την ΣτΕ 116/2021 (Προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να κοινοποιείται) το αίτημα της προσφεύγουσας γίνεται δεκτό.

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

Κατόπιν αυτών.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./02-02-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ' ' Α.Ε." με ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ. αριθ./2021(taxis)/2021(elenxis) &/2021(taxis)/2021(elenxis), πράξεων λόγω παραγραφής.

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

Διαχειριστική περίοδο : 01/01-31/12-2009[(υπ. αρ. /2021(taxis) /2021(elenxis)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ΄ του ν.4337/2015 : 0,00€

Διαχειριστική περίοδο : 01/01-31/12-2010[(υπ. αρ. /2021(taxis) /2021(elenxis)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ΄ του ν.4337/2015 : 0,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-
ΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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