



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1294

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση:** Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**Email** : [ded.thess@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.gr)

**Url** : [www.aaade.gr](http://www.aaade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... **ΤΟΥ** ..... **με ΑΦΜ:** ..... κατά της με αρ. ..../20-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **24/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... **ΤΟΥ** ..... **με 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:

Με τη με αριθμό ..../**20-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 226.267.00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (ποσοστό πρόσθετου φόρου 120% ως ευνοϊκότερου σε σχέση με το πρόστιμο του άρθρου 72 παρ. 17 Κ.Φ.Δ.) ύψους 271.520.40 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 21.294.18€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **519.081.58€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος ν. 2238/1994, για τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013 (διαχειριστικές χρήσεις 2010, 2011 και 2012), δυνάμει της με αριθμ. ..../20-08-2021 σχετικής εντολής. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσαν, αφενός, οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ οι οποίες διαβιβάστηκαν στην ως άνω Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ. ΚΟΖ ..../05-07-2021 έγγραφό της (εισερχ. Πρωτ. ..../06-07-2021 στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης) και αφετέρου η από 18/09/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων με την εφαρμογή των διατάξεων του Π. Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που συντάχθηκαν από το Τμήμα Α5 Κοζάνης, της Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις οποίες, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των άλλων και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Συνοπτικά η προσφεύγουσα έλαβε ανά χρήση, τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία :

| ΧΡΗΣΗ | ΠΛΗΘΟΣ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ  | ΦΠΑ        |
|-------|---------------------|--------------|------------|
| 2010  | 3                   | 337.323,96   | 77.584,51  |
| 2011  | 14                  | 1.579.454,16 | 363.274,46 |
| 2012  | 8                   | 1.068.419,40 | 245.736,46 |

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ως άνω επιχείρηση τόσο προς την προσφεύγουσα εταιρία, όσο και προς πλήθος άλλων επιχειρήσεων, καταγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

1. Εσφαλμένως κρίθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, καθόσον οι αναφερόμενες σε αυτά συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Έλλειψη αιτιολογίας – το βάρος απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή.
2. Αντίθεση στην αρχή της χρηστής διοίκησης – αναλογικότητας και προστασία του διοικούμενου.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών:**

**Επειδή**, το ζήτημα της εικονικότητας των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ ....., ήτοι, των είκοσι πέντε (25) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 2.985.197,52 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 686.595,43 €, για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, για τα οποία εκδόθηκαν οι με αριθ. ..., ... και .../2020 πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ, αντίστοιχα, κρίθηκε από την Υπηρεσία μας, με την έκδοση των αριθμ. 1169, 1170 και 1171/28-4-2021 απορριπτικών αποφάσεων, επί των με αριθ. πρωτ. ...., ..... και ...../17-11-2020 ασκηθεισών ενδικοφανών προσφυγών, αντίστοιχα. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών, δε δύναται να αποτελέσει εκ νέου αντικείμενο κρίσης κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό (παραβίαση των αρχών αναλογικότητας, χρηστής διοίκησης και της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου):**

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του

νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

**Επειδή**, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 και συνακόλουθα με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και πρόσθετων φόρων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

**Επειδή**, περαιτέρω, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι παραπάνω αρχές και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις*

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 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. ...

**4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

**Επειδή**, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 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..... 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...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «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, 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**, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «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. ....».

**Επειδή** ακολούθως, στο άρθρο 36 παρ. 3α του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019](#) (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), ορίζεται : «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της

τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

**Επειδή**, με την παρ. 27<sup>α</sup> του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12-2019 ορίζεται: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

**Επειδή** ως προς την «φοροδιαφυγή» συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του ν. 4174/2013 (ισχύς από 01/02/2016), για τον λήπτη του εικονικού φορολογικού στοιχείου, στο σύνολο της συναλλαγής, βάσει των οποίων «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ. ..../28-09-2020 (πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ...../08-10-2020) έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 18/09/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων με την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 αποτελεί νέο στοιχείο, βάσει του οποίου εκδόθηκαν αρχικά οι με αριθ. ...., .... και .../12-10-2020 πράξεις

επιβολής προστίμων για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα. Στη συνέχεια με το με αριθ. πρωτ. ..../05-07-2021 (πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ...../06-07-2021) έγγραφο, διαβιβάστηκαν οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ. Τα στοιχεία αυτά, συνιστούν νέα - συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής μετά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012) κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2023), τόσο βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β και 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, όσο βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 3 του ν. 4174/2013 περί φοροδιαφυγής, όπου για τη χρήση 2012 τυγχάνουν εφαρμογής και οι προαναφερόμενες διατάξεις περί φοροδιαφυγής. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης την 20.12.2021.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **24-01-2022** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της .....  
**ΤΟΥ** ..... με **ΑΦΜ:** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:**

| Υπ'αρ. ..../20-12-2021<br>οριστική πράξη διορθωτικού<br>προσδιορισμού εισοδήματος<br>οικονομικού έτους 2013 |                | ΠΟΣΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΠΟΣΑ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΠΟΣΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-----------------|-----------------|------------------|------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                                                                        |                | 45.765,84       | 555.240,05      | 555.240,05       | 509.474,21 |
| φόρος                                                                                                       | πιστωτικό ποσό | 8.498,34        |                 |                  | 8.498,34   |
|                                                                                                             | Χρεωστικό ποσό |                 | 217.768,66      | 217.768,66       | 217.768,66 |
| Εισφορά αλληλεγγύης                                                                                         |                | 915,32          | 22.209,50       | 22.209,50        | 21.294,18  |
| Τέλος επιτηδεύματος                                                                                         |                | 650,00          | 650,00          | 650,00           |            |
| Πρόσθετος φόρος με<br>συντελεστή 120%                                                                       |                |                 | 271.520,40      | 271.520,40       | 271.520,40 |
| Ποσό προς επιστροφή βάσει<br>δήλωσης                                                                        |                | 6.960,46        | 6.960,46        | 6.960,46         |            |

|                                  |  |                   |                   |                   |
|----------------------------------|--|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> |  | <b>519.081,58</b> | <b>519.081,58</b> | <b>519.081,58</b> |
|----------------------------------|--|-------------------|-------------------|-------------------|

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς**

**Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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