



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1293

**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

Url : 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 του **ΤΟΥ με ΑΦΜ:** κατά : α) της με αρ./08-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010) και β) της με αριθ./08-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

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 του **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./08.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 27.658,99 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ύψους 33.011,00 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.345,77€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 63.015,76€.

Με την υπ' αριθ./08.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 32.410,52 €, διότι έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 81.026,29€, πλέον Φ.Π.Α. 17.015,55€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της του ... με Α.Φ.Μ.

Οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ορθής εφαρμογής των διατάξεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του προσφεύγοντος, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./12.07.2021 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ./30.04.2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 11.03.2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της εν λόγω φορολογικής αρχής (αρ. εισερχ. πρωτ...../07.05.2020 της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης), σύμφωνα με την οποία η του με ΑΦΜ έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα έτη 2008, 2009, 2010 και 2011. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και δοσοληψίες με την ως άνω αναφερόμενη οντότητα, ήταν και ο προσφεύγων

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

1. Έλλειψη αιτιολογίας των προβαλλόμενων πράξεων.

2. Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Παράβαση άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.
3. Νομικά πλημμελείς οι πράξεις λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας άλλως νομικά πλημμελείς λόγω ελλείψεως αιτιολογίας άλλως λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της ανύπαρκτης συναλλαγής.
4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου για τη διαχειριστική χρήση 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
5. Οι συναλλαγές του με όλες τις επιχειρήσεις ήταν όλες υπαρκτές, ενώ για τις συναλλαγές του με την επιχείρηση της κ., ο ίδιος μετέβη με το όχημά του στην επιχείρηση της τελευταίας, προκειμένου να φορτώσει την ποσότητα της επεξεργασμένης ξυλείας και προέβη στην εξόφληση με μετρητά των συγκεκριμένων τιμολογίων.

Ως προς το πρώτο, τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το **άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από 08/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015, καθώς και στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, ερειδόμενες στην από 11.03.2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση της του, ΑΦΜ (διαβιβασθείσα με το υπ' αριθ./30.04.2020 έγγραφο). Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- για την εκδότρια ατομική επιχείρηση της του με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών την κατασκευή πορτών, παραθύρων και πλαισίων:
 - Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την παροχή πληροφοριών και στοιχείων,
 - Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011 και 2012, καθώς και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 1.1.2008-31.12.2008, 1.1.2009-31.12.2009, 1.1.2010-31.12.2010 και 1.1.2011-31.12.2011 ως όφειλε,
 - Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε μεταφορικά μέσα για να διενεργήσει τον τεράστιο όγκο συναλλαγών που δήλωνε (στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών δήλωνε πωλήσεις 1.396.215,46 € για το 2008, 99.177,99 € για το 2009, 887.976,00 € για το 2010 και 75.309,05 € για το 2011),
 - Παρουσιάζονται εξαιρετικά μεγάλες αποκλίσεις στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών αρ. 20 του ΚΒΣ σε σχέση με αυτές που υποβλήθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους. Η παρουσιάζει μικρότερες πωλήσεις απ' ότι δηλώνουν οι αντίστοιχοι λήπτες των δικών της φορολογικών στοιχείων, συγκεκριμένα για το 2008 δήλωσε πωλήσεις 1.396.215,46 €, ενώ οι πελάτες της δήλωσαν

αγορές 3.553.641,33 €, και για το 2009 δήλωσε πωλήσεις 99.177,99 €, ενώ οι πελάτες της δήλωσαν αγορές 823.742,49 €,

- Από τις δηλώσεις (ΜΥΦ) των προμηθευτών της δεν φαίνεται να είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που φέρεται να έχει διενεργήσει, διότι δεν είχε προβεί στις απαραίτητες αγορές εμπορευμάτων (δηλαδή, για το 2008 εμφανίζεται να έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 142.907,62 € ενώ φέρεται να πουλά εμπορεύματα αξίας 3.553.641,33 €, για το 2009 εμφανίζεται να έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 11.677,33 € και να πουλά εμπορεύματα αξίας 822.742,49 €, για το 2010 εμφανίζεται να έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 3.679,25 € και να πουλά εμπορεύματα αξίας 887.976,00 € και για το 2011 εμφανίζεται να μην έχει αγοράσει εμπορεύματα και να πουλά εμπορεύματα αξίας 75.309,05 €),
- Η έχει θεωρήσει συνολικά 700 σελίδες φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων - δελτίων αποστολής) από την έναρξη των εργασιών της το 2006 μέχρι τις 3.3.2009, οπότε πραγματοποιήθηκε η τελευταία θεώρηση φορολογικών στοιχείων της. Εντούτοις, σύμφωνα με τις δηλώσεις τρίτων εξέδωσε συνολικά 1.211 φορολογικά στοιχεία αξίας κατά τη διάρκεια των ετών 2006 έως 2013,
- Έχουν ήδη καταλογιστεί σε βάρος της παραβάσεις έκδοσης εικονικών ή εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων από προηγούμενους ελέγχους στις χρήσεις 2008, 2012 και 2013.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για έλλειψη αιτιολογίας και μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον*

ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, στις 11/10/2021 εκδόθηκε το με αριθ./11-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, βάσει των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013, με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου. Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι με αριθμούς .../.../11-10-21 και .../...../11-10-2021 προσωρινές πράξεις, αρχικά εστάλησαν με την αριθ. RE.....GR συστημένη επιστολή, η οποία επέστρεψε με την ένδειξη «ως αζήτητο». Εν συνεχεία, το Σημείωμα με τις προσωρινές πράξεις επιδόθηκαν στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου στις 12/11/2021, και παραλήφθησαν με αποδεικτικό επίδοσης, από την υπάλληλο, με αριθμό ταυτότητας Ακολούθως, στις 08/12/2021 και παρελθούσης άπρακτης της προθεσμίας για προβολή των αντιρρήσεων του στα προσωρινά αποτελέσματα, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων και πράξεων τα οποία επιδόθηκαν στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου την 23/12/2021, και ειδικότερα στην υπάλληλο, με αποδεικτικό επίδοσης, λόγω απουσίας του κ.....

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως του προσφεύγοντος προς ακρόαση, διαμέσου του με αριθμό/11-10-2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο μάλιστα δεν ανταποκρίθηκε, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό :

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, 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. 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, περαιτέρω, 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, με την **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 τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «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 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 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, 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, επιπροσθέτως 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 ίδιου 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 προσήκοντως 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, με την **ΠΟΛ.1100/2001** κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... *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 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».*

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ./30-4-2020 πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Βέροιας και η συνημμένη σε αυτό από 11/3/2020 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (αρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015) της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την ατομική επιχείρηση της του με ΑΦΜ:....., όπου διαπιστώνεται ότι, ο προσφεύγων έλαβε από την τελευταία εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στη χρήση 2010 και τα οποία περιήλθαν εις γνώση της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Κατερίνης στις 07/5/2020, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 - 31/12/2010, συνιστούν νέα - συμπληρωματικά

στοιχεία υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, της ΠΟΛ.1100/2001 και της ΠΟΛ.1194/2017.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου και φόρου εισοδήματος στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 - 31/12/2010 - οικονομικού έτους 2011, κατέστη στην κρινόμενη υπόθεση δεκαετής, ήτοι, έως τις 31/12/2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προβαλλόμενων πράξεων στις 08/12/2021, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου και φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 δεν είχε παραγραφεί και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός 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 του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**

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

Υπ' αριθ./08.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010)

Διαφορά φόρου	27.658,99
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	33.011,00
Εισφορά αλληλεγγύης	2.345,77
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	63.015,76

Υπ' αριθ./08.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν. 4337/2015

Πρόστιμο της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010	32.410,52
---	-----------

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