



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1677

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 13.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, κατοίκου Δημοτικού Διαμερίσματος Δήμου, β) της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, κατοίκου Αθηνών, οδός οδός, και γ) της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, με έδρα στο Δημοτικό Διαμέρισμα Δήμου, νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή από την ως άνω προσφεύγουσα και τον ως άνω προσφεύγοντα ως εκκαθαριστές της, κατά ι) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ΦΕ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	.../2021	22/12/2021	-	Φόρος εισοδήματος	27/02/2009 - 31/12/2009	22.805,51 €

και ii) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2	.../2021	22/12/2021	-	Πρόστιμο άρθ. 54 ν. 4174/2013	01/01/2021 - 31/12/2021	500,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 α) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και β) πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, καθώς και τις από 22.12.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

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 13.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του του, ΑΦΜ, β) της του, ΑΦΜ, και γ) της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «Κ. & ΣΙΑ Ο.Ε.», 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 (ΦΕ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./2021/22.12.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ΦΕ) οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας ΦΕ ποσού 10.593,41 €, πλέον 12.712,10 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕ οικονομικού έτους 2010 μείον 500,00 € ποσού που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 περί περαίωσης, ήτοι συνολικό ποσό 22.805,51 €.

Η εν λόγω διαφορά ΦΕΦΠ προέκυψε επί τη βάση της από 22.12.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα αποτελέσματα της εν λόγω εταιρείας κατόπιν κρίσης των βιβλίων και των στοιχείων της για την ελεγχθείσα περίοδο 27.02.2009-31.12.2009 ως ανακριβών λόγω αφενός μη προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου λήψης και καταχώρησης δεκαέξι (16) εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 1.992.200,00 € που αφορούν πάγια περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις, με αποτέλεσμα την

αύξηση των δαπανών της επιχείρησης, και που είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά το φορολογικό αποτέλεσμα, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά καθαρά κέρδη	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
27.02.2009-31.12.2009	-68.704,64 €	52.967,07 €

II. Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013

- 2) Με την υπ' αριθμ. /2021/22.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ν. 4174/2013) ύψους 500,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθμ. πρωτ. /25.10.2021 πρόσκληση του ιδίου Προϊσταμένου για παροχή των ζητηθέντων με αυτήν στοιχείων εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή της (29.10.2021) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 ν. 4174/2013 (250,00 € x 2 λόγω υποτροπής).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους οι προσφεύγουσες και ο προσφεύγων ζητούν την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση και κοινοποίησή της είχε παραγραφεί, επειδή δε ο χρόνος παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος το Δημοσίου είχε παρέλθει στις 31.12.2015, δεν είχε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και δικαιολογητικών που της ζητήθηκαν με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. /25.10.2021 πρόσκληση του ιδίου Προϊσταμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ως άνω προσφεύγουσα εταιρεία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για το έτος 2009: «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν για το έτος 2009), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕ είναι η 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους (ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2009 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕ στην υπό κρίση περίπτωση): «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. [...]. 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2009 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕ στην υπό κρίση περίπτωση): «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) [...].»

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 προσβαλλομένη 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 αναιρεσείουσα, **αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσείουσας,**

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 αναίρεσεως 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.** [...].»

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1056/2020 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 7 της απόφασης): «6. ...Παρέκκλιση από τον κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου εισάγεται, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84, στις οποίες προβλέπεται ότι η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση, κατά

την οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως στηρίζεται σε συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι σε στοιχεία που, όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί (ΣΤΕ 1628/2019, 2347, 2350, 2352, 2354 και 2356/2018, 2607/2018, 2934-2935/2017), είτε περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας για τον καταλογισμό φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της ως άνω πενταετίας είτε η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να συνεκτιμήσει εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής κατ' ενάσκηση της προβλεπόμενης εκ του νόμου αρμοδιότητάς της για λήψη των προσηκόντων μέτρων ελέγχου και έρευνας. Ειδικώς, για την περίπτωση κατά την οποία τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στη φορολογική αρχή κατά το τελευταίο έτος της προβλεπόμενης από τις ίδιες διατάξεις παραγραφής, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 προβλέπεται η, κατά ένα έτος, παρέκταση της διάρκειάς της. 7. ...με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. δεν εισάγεται γενική ρύθμιση, παρέχουσα τη δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως όλων των κατ' άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. παραγραφών των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε περιπτώσεις που υπόψη της φορολογικής αρχής τίθενται νέα κρίσιμα στοιχεία, δυνάμενα να στηρίξουν την, κατόπιν ελέγχου, έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω ανακρίβειας της οικείας δηλώσεως. Πρόκειται, αντιθέτως, περί εξαιρετικής διατάξεως, η οποία **εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περιπτώσεως β' της αυτής παραγράφου.** Τούτο προκύπτει και από την παραπομπή των τελευταίων αυτών διατάξεων στο άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., με το οποίο η ανακρίβεια της δήλωσης συνδέεται με την ανεύρεση συμπληρωματικών στοιχείων -στοιχείων, δηλαδή, που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής σε χρόνο μεταγενέστερο της συμπλήρωσης της κατά κανόνα παραγραφής- έννοια ποιοτικώς διάφορη της περίπτωσης, κατά την οποία στοιχεία κρίσιμα για τον προσδιορισμό συμπληρωματικού φόρου τίθενται στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου της συνήθους παραγραφής, εντός, δηλαδή, πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Οι τελευταίες αυτές περιπτώσεις δεν καταλαμβάνονται, κατά συνέπεια, από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η οποία, εισάγουσα ειδικότερη παρέκκλιση από τις περί πενταετούς παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, είναι στενώς ερμηνευτέα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ερμηνευθεί ως παρέχουσα την, υπό προϋποθέσεις, δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως της συνήθους παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Κατά μείζονα λόγο, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τυγχάνουσα αναλογικής εφαρμογής επί της πενταετούς παραγραφής, οι περιπτώσεις παρεκτάσεως της οποίας αποτέλεσαν, κατά τα ήδη εκτεθέντα, αντικείμενο ρύθμισης της παραγράφου 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. Ερμηνεία, κατά συνέπεια, επεκτείνουσα την εφαρμογή της ρύθμισης περί ενιαύσιας παρεκτάσεως της δεκαετούς παραγραφής επί της πενταετούς παραγραφής, είτε κατ' ευθεία είτε κατ' αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., μη ευρίσκουσα επαρκές έρεισμα στο γράμμα του νόμου, δεν ικανοποιεί -ενόψει και της, κατά τα ανωτέρω, περιοριστικής απαρίθμησης των περιπτώσεων παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής- τις απορρέουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους οι προσφεύγουσες και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της ως άνω

προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση και κοινοποίησή της είχε παραγραφεί, επειδή δε ο χρόνος παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος το Δημοσίου είχε παρέλθει στις 31.12.2015, δεν είχε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και δικαιολογητικών που της ζητήθηκαν με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./25.10.2021 πρόσκληση του ιδίου Προϊσταμένου.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός των προσφευγουσών και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως προκύπτει, υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων (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), από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 εδ. α' περ. β' και 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2009 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕ στην υπό κρίση περίπτωση)), στην υπό κρίση περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας και να επιβάλει δι' αυτής τον ως άνω φόρο και τις ως άνω σχετικές προσαυξήσεις υπέκειτο σε 10ετή παραγραφή, της αρχικής 5ετούς παραγραφής (η οποία εν προκειμένω έληγε στις 31.12.2015) παρεκταθείσας σε αυτή τη 10ετή (άρα μέχρι τις 31.12.2020) λόγω της περιέλευσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας του ως άνω συμπληρωματικού στοιχείου, που είναι όχι αυτά καθ'αυτά τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά που εξέδωσαν η επιχείρηση-νομικό πρόσωπο με ΑΦΜ (έξι (6) παραστατικά), η επιχείρηση-φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ (έξι (6) παραστατικά), η επιχείρηση-φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ (δύο (2) παραστατικά) και η επιχείρηση-φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ (δύο (2) παραστατικά), αλλά **η απόδειξη της εικονικότητάς τους**, η οποία (εικονικότητα) **προέκυψε μεταγενέστερα** (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας, που, όπως προαναφέρθηκε, έληγε στις 31.12.2015, και συγκεκριμένα με την από 18.8.2020 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ)) κατόπιν φορολογικού ελέγχου και μάλιστα κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολή του Προϊσταμένου **άλλης** υπηρεσίας (εν προκειμένω του Προϊσταμένου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής του ΣΔΟΕ) και όχι εκείνου **της αρμόδιας** φορολογικής αρχής (εν προκειμένω του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας) και φυσικά **περιήλθε και μεταγενέστερα** (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας, που, όπως προαναφέρθηκε, έληγε στις 31.12.2015, και συγκεκριμένα εν προκειμένω μετά τις 20.8.2020), ως πόρισμα του ελέγχου αυτού της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής του ΣΔΟΕ, με την εν λόγω έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, 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./2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης))- την εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού παραστατικού.

Β) Όπως προκύπτει, υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1056/2020 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 7 της απόφασης), από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 εδ. α' περ. β' και εδ. β' και 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2009 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕ στην υπό κρίση περίπτωση)), σε περίπτωση περιέλευσης των συμπληρωματικών στοιχείων στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής ΦΕ εντός του τελευταίου έτους της παρεκταθείσας στα δέκα (10) χρόνια προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής ΦΕ και να επιβάλει τον εν λόγω ΦΕ η 10ετία παρεκτείνεται στα έντεκα (11) χρόνια. Ως εκ τούτου, στην υπό κρίση περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας και να επιβάλει δι' αυτής τον ως άνω φόρο και τις ως άνω σχετικές προσαυξήσεις παραγράφηκε στις 31.12.2021 και όχι στις 31.12.2020, δεδομένου ότι το συμπληρωματικό στοιχείο (ήτοι, κατά τα προεκτεθέντα, η απόδειξη της εικονικότητας των υπό κρίση κριθέντων ως εικονικών φορολογικών παραστατικών) περιήλθε στον εν λόγω Προϊστάμενο εντός του 2020, ήτοι εντός του τελευταίου έτους της ισχύουσας εν προκειμένω κατά τα ανωτέρω 10ετούς παραγραφής, με την αποστολή στη Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, με το υπ' αριθμ. πρωτ./20.8.2020 της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής του ΣΔΟΕ, της από 18.8.2020 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης αυτής, ενώ εξάλλου μέχρι την ίδια ημερομηνία (31.12.2021) εκτεινόταν η υποχρέωση της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας να διατηρήσει τα βιβλία και τα παραστατικά και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών της στα βιβλία της.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 13.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του του, ΑΦΜ, β) της του, ΑΦΜ, και γ) της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** i) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/2021	22/12/2021	-	Φόρος εισοδήματος	27/02/2009 - 31/12/2009	22.805,51 €

και ii) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2	/2021	22/12/2021	-	Πρόστιμο άρθ. 54 ν. 4174/2013	01/01/2021 - 31/12/2021	500,00 €

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕ

Διαφορά κύριου φόρου	10.593,41 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕ οικονομικού έτους 2010	12.712,10 €
ΜΕΙΟΝ Ποσού που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 περί περαίωσης	500,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>22.805,51 €</u>

II. Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 συνολικού ύψους 500,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις προσφεύγουσες και στον προσφεύγοντα.

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.