



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/10/2022

Αριθμός απόφασης: 3118

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την υπ' αριθμ. 85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Την από 27.05.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή

α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στη επί της οδού και β) της του με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού

κατά: α) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, β) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και γ) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καθώς και την από **21.04.2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/05/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και β) της του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 37.871,686 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 45.513,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **83.384,97 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 33.511,78 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 40.214,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **73.725,92 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 20.895,94 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 25.075,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **45.971,07 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων των άρθρων 98 έως 106 του Ν.2238/1994 και του Ν.4174/2013 που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της με αριθμό /2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για την περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2013.

Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της υπ' αριθ. πρωτ. /..... /..... (εισερχόμενο πρωτόκολλο ΕΜΠ/02-05-2019) πληροφοριακής έκθεσης του Τμήματος Προστασίας Δημόσιας Περιουσίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Σύμφωνα με το ενημερωτικό δελτίο της από 22 Απριλίου 2019 της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, Τμήματος Προστασίας Δημόσιας Περιουσίας, ως αποτέλεσμα της έρευνάς τους σχετικά με την προσφεύγουσα εταιρεία, αναφέρεται ότι:

α) κατά την περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011 φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν μεταφορές συνολικού ποσού 128.421,00 ευρώ μέσω αποστολής ταχυδρομικών φακέλων με χρήση υπηρεσιών της εταιρείας «.....» και εταιρειών "courier". Επίσης φέρεται ότι εισπράχθηκε συνολικώς το ποσό των 61.217,50 ευρώ μέσω πληρωμών τοις μετρητοίς (ταμείο πρωτοκόλλου), κυρίως στην έδρα της επιχείρησης.

β) κατά την περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν

μεταφορές συνολικού ποσού 126.520,00 ευρώ μέσω αποστολής ταχυδρομικών φακέλων με χρήση υπηρεσιών της εταιρείας «.....» και εταιρειών “courier”. Επίσης φέρεται ότι εισπράχθηκε συνολικώς το ποσό των 41.038,90 ευρώ μέσω πληρωμών τοις μετρητοίς (ταμείο πρωτοκόλλου), κυρίως στην έδρα της επιχείρησης.

γ) κατά την περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν μεταφορές συνολικού ποσού 73.444,00 ευρώ μέσω αποστολής ταχυδρομικών φακέλων με χρήση υπηρεσιών της εταιρείας «.....» και εταιρειών “courier”. Επίσης φέρεται ότι εισπράχθηκε συνολικώς το ποσό των 4.400,00 ευρώ μέσω πληρωμών τοις μετρητοίς (ταμείο πρωτοκόλλου), κυρίως στην έδρα της επιχείρησης. Επίσης διαπιστώθηκε η είσπραξη ποσού 2.105,00 ευρώ μέσω paypal και ποσού 420,00 ευρώ μέσω της διαδικασίας «λεφτά στο λεφτό»,

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις απεικονίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

Χρονική περίοδος	Συνολικά ποσά που εισπράχθηκαν μέσω ταχυδρομικών φακέλων (.....)	Συνολικά ποσά που εισπράχθηκαν μέσω «Πρωτοκόλλου»	Μεταφορά χρημάτων μέσω PAYPAL	Μεταφορά χρημάτων μέσω διαδικασίας «Λεφτά στο Λεπτό»	ΣΥΝΟΛΟ
01/01/2011 - 31/12/2011	128.421,00 €	61.217,50 €	-	-	189.638,80 €
01/01/2012 - 31/12/2012	126.520,00 €	41.038,90 €	-	-	167.558,90 €
01/01/2013 - 31/12/2013	73.444,00 €	4.400,00 €	2.105,00 €	420,00 €	80.369,00 €

Τα προαναφερόμενα ποσά δεν φέρεται ότι έχουν δηλωθεί στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας. Επίσης δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τα παραστατικά εσόδων που αφορούν τους αντίστοιχους πελάτες της αν και της ζητήθηκαν με αρ. πρωτ./2022 αίτημα παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Εν τέλει ο υπό κρίση έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις για την προσφεύγουσα εταιρεία:

-Για το οικονομικό έτος 2012 διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, έσοδα της προσφεύγουσας, τα οποία δεν έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 189.638,80 ευρώ, για την οποία συντρέχει περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

-Για το οικονομικό έτος 2013 διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, έσοδα της προσφεύγουσας, τα οποία δεν έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 167.558,90 ευρώ, για την οποία συντρέχει περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

-Για το οικονομικό έτος 2014 διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, έσοδα της προσφεύγουσας, τα οποία δεν έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το

φόρο, ποσού 80.369,00 ευρώ, για την οποία συντρέχει περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Προς τούτο εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και καταλογίστηκαν διαφορές φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Το δικαίωμα του δημοσίου να κοινοποιήσει τις ένδικες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος έχει υποπέσει σε παραγραφή για το οικ. έτος 2012 στις 31/12/2017, για το οικ. έτος 2013 στις 31/12/2018 και για το οικ. έτος 2014 στις 31/12/2019, αφού δεν προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία καθόσον κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, η ανώνυμη καταγγελία και η έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής. (ΣτΕ 172/2018)

- Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, που αφορούν στην χρήση 2013, λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων στις 31/12/2019.

- Η κρίση του ελέγχου περί είσπραξης αδικαιολόγητων ποσών και η επιβολή φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012 έως 2014 ήταν αβάσιμη, εσφαλμένη και αόριστη, κατά παράβαση του βάρους απόδειξης που αναλογεί στη φορολογική αρχή.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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...»

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ορίζεται: «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) ...»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει μεταξύ άλλων, ότι σε κάθε περίπτωση ανέλεγκτης υπόθεσης στην οποία δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/1994, η υπόθεση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή 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.

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, 3705/2011, 495/2009, 3293/2008, κλπ.

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, «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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ 279/1992, 14/1994, 1425,26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).

Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/1990).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη

συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ, η ανώνυμη καταγγελία και η έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής, επικαλούμενη την απόφαση ΣτΕ 172/2018.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η Οικονομική Αστυνομία έλαβε καταγγελία μέσω μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας από την διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σύμφωνα με την εν οποία, ο σύζυγος της διαχειρίστριας της προσφεύγουσας εταιρείας, , φέρεται ότι λάμβανε φακέλους με χρηματικά ποσά για λογαριασμό της εταιρείας, μέσω της εταιρείας παροχής ταχυδρομικών υπηρεσιών «.....», για τα οποία ποσά δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά. Μάλιστα η καταγγελία περιλάμβανε επισυναπτόμενους ηλεκτρονικούς φακέλους του καταγγέλλοντος, οι οποίοι εμπεριείχαν στοιχεία, αναφορικά με ονόματα φοιτητών και φροντιστηρίων, αποδεικτικά συνοδευτικών δελτίων ταχυμεταφορών της, καρτέλες φοιτητών του έτους 2013 κλπ.

Επειδή στο πλαίσιο διερεύνησης της υπόθεσης, από την Οικονομική Αστυνομία διενεργήθηκε κατάσχεση ανεπίσημων στοιχείων στις 22/07/2016 στην έδρα της εταιρείας (1^η προσφεύγουσα) όσο και στην οικία της 2^{ης} προσφεύγουσας όπου κατασχέθηκαν έντυπα και ηλεκτρονικά στοιχεία και ειδικότερα: δελτία ταχυμεταφορών, αποδεικτικά ανάληψης κατάθεσης σε ΑΤΜ, χειρόγραφε σημειώσεις, λίστες συσχετιζόμενων εργαζομένων και φοιτητών, εκτυπωμένα μηνύματα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, φάκελοι και κλασέρ, φορητοί υπολογιστές καθώς και ψηφιακοί οπτικοί δίσκοι, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 22/07/2016 έκθεση έρευνας, παράδοσης και κατάσχεσης.

Τα ψηφιακά αρχεία εστάλησαν στην Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών, η οποία απέστειλε την από 13/04/2019 έκθεση πραγματογνωμοσύνης, μαζί με αφαιρούμενο δίσκο (usb) που περιείχε 42.326 αρχεία τα οποία σχετίζονται με την υπόθεση.

Από την επεξεργασία αυτών, λόγω του μεγάλου πλήθους των ηλεκτρονικών αρχείων που περιλαμβάνονταν στα κατασχεμένα και του γεγονότος ότι η εν λόγω υπηρεσία δεν διέθετε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν κατά τις χρήσεις 2011-2014, δεν κατέστη δυνατό να εξακριβωθεί ο ακριβής αριθμός και η αξία εκάστου εκδοθέντος παραστατικού για τις εν λόγω χρήσεις.

Κατόπιν αυτών, η ίδια υπηρεσία κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο αναφέρεται στη σελ. 38 της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου και περιλαμβάνει τα ποσά που προέκυψαν από την επεξεργασία των ανεπίσημων στοιχείων, που ανέρχονται συνολικά σε 189.638,50 €, 167.558,90 € και 80.369,00 € για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα και αφορούσαν εισπράξεις της εταιρείας μέσω ταχυδρομικών φακέλων, πρωτοκόλλου, *paypal* και «λεφτά στο λεφτό». Δεδομένου δε ότι τα αντίστοιχα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τις ίδιες χρήσεις ανέρχονταν σε 40.184,00 €, 28.939,70 € και 65.515,00 €, διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης τουλάχιστον ύψους της

διαφοράς μεταξύ των ως άνω ποσών, ήτοι 149.454,50 €, 138.619,20 € και 14.854,00 €, για τις ως άνω χρήσεις αντίστοιχα.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι το εισόδημα της προσφεύγουσας είναι μεγαλύτερο από αυτό που περιλήφθηκε στις δηλώσεις των ετών 2011-2013 και επομένως σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 3293/2008 και άλλες), η επεξεργασία των στοιχείων που προέκυψε από τα κατασχεμένα ανεπίσημα στοιχεία, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο έλαβε γνώση η ελεγκτική αρχή στις 12/05/2019 με την παραλαβή της πληροφοριακής έκθεσης από την Οικονομική Αστυνομία.

Συνεπώς τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας αποτελούν **νέα συμπληρωματικά στοιχεία**, από τα οποία προκύπτει απόκρυψη εισοδήματος τουλάχιστον ύψους 149.454,50 € για το έτος 2011, 150.078,90 € για το έτος 2012 και 80.749,00 € για το έτος 2013.

Σημειώνεται ότι τα συμπληρωματικά στοιχεία δεν αφορούν στην ανώνυμη καταγγελία ως ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες αλλά στην έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας με την οποία έγινε **επεξεργασία των ανεπίσημων στοιχείων** που κατασχέθηκαν την 22/07/2016 τόσο στην έδρα της 1^{ης} προσφεύγουσας εταιρείας όσο και στην οικία της 2^{ης} προσφεύγουσας. **Επειδή** επομένως, στην προκείμενη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας στην προσφεύγουσα, **διαπιστώθηκε η απόκρυψη εισοδήματος** της προσφεύγουσας εταιρείας, τα στοιχεία δε που στοιχειοθετούσαν την απόκρυψη αυτή, διαβιβάστηκαν από τον προϊστάμενο του Τμήματος Προστασίας Δημόσιας Περιουσίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας με την υπ' αριθ. πρωτ./...../..... πληροφοριακή έκθεση στην αρμόδια για τη φορολογία της εταιρείας ΔΟΥ Κηφισιάς, η οποία τα παρέλαβε στις 02/05/2019 (εισερχόμενο πρωτόκολλο ΕΜΠ/02-05-2019). Συνεπώς τα **νέα αυτά στοιχεία** που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής στις 02/05/2019 αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/1994, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν.3522/2006.

Επειδή ως εκ τούτου, όσον αφορά τις χρήσεις 2011 και 2012 περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς **συμπληρωματικά στοιχεία** μετά τη πάροδο της αρχικής πενταετίας της παραγραφής, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επομένως οι υπό κρίση χρήσεις 2011 και 2012 παραγράφονται μετά την πάροδο δεκαετίας ήτοι την 31/12/2022 και την 31/12/2023 αντίστοιχα.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, το περιεχόμενο της πληροφοριακής έκθεσης του Τμήματος Προστασίας Δημόσιας Περιουσίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας περιήλθε στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς το 2019, άρα τον 5^ο χρόνο της παραγραφής όσον αφορά το έτος 2013, δεδομένου ότι δεν έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 περί μη υποβολή δήλωσης, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, η χρήση 2013 υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεων επιβολής προστίμων παραγράφηκε 31/12/2019.

Επειδή σύμφωνα με την από **21.04.2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, από το δελτίο της Οικονομικής Αστυνομίας προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι δικαιούχος σε ένα μόνο τραπεζικό λογαριασμό και συγκεκριμένα στον υπ' αρ. της EUROBANK. Ο λογαριασμός αυτό εμφάνισε **κινήσεις για το διάστημα από 17/10/2012 έως 31/12/2013**. Οι συνολικές πιστώσεις (εξαιρουμένων των αντιλογισμών και των τόκων) ανέρχονται σε: **11.459,70 €** για το έτος 2012 και σε **65.895,00 €** για το έτος 2013.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία είναι δικαιούχος σε ένα μόνο τραπεζικό λογαριασμό, οι πιστώσεις σε αυτόν **υστερούν σημαντικά** από το άθροισμα των κατ' έτος **δηλωθέντων** ακαθαρίστων εσόδων και των ποσών που εμφανίζονται **στο δελτίο** της οικονομικής Αστυνομίας και το σύνολο των πιστώσεων είναι μικρής σχετικά αξίας (έως 700,00 € το ανώτερο) και σε ποσοστό άνω του 90% ονομαστικές καταθέσεις (ήτοι καταθέσεις στις οποίες εμφανίζεται το όνομα του καταθέτη)

Δεδομένου δε ότι σύμφωνα με την από 21.04.2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, στις πιστώσεις δεν υπάρχουν ποσά που υποδηλώνουν πληρωμές από άγνωστη δραστηριότητα (όπως εμβάσματα ή επιταγές μεγάλης αξίας), ο έλεγχος έκρινε ότι από τις πληροφορίες της άρσης του τραπεζικού απορρήτου, δεν προέκυψαν στοιχεία, τα οποία έχριζαν περαιτέρω διερεύνησης.

Προς τούτο τα ως άνω ποσά των πιστώσεων στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να προστεθούν στα ποσά που προέκυψαν από την επεξεργασία των ανεπίσημων στοιχείων, που ανέρχονται συνολικά σε **189.638,50 €, 167.558,90 €** και **80.369,00 €** για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα.

Καθόσον τα αντίστοιχα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τις ίδιες χρήσεις ανέρχονταν σε **40.184,00 €, 28.939,70 €** και **65.515,00 €**, εν τέλει διαπιστώνεται **απόκρυψη φορολογητέας ύλης τουλάχιστον ύψους:**

α) **149.454,50 €** για το έτος **2011** ($189.638,50 - 40.184,00$),

β) **150.078,90 €** για το έτος **2012** ($167.558,90 + 11.459,70 - 28.939,70$) και

γ) **80.749,00 €** για το έτος **2013** ($80.369,00 + 65.895,00 - 65.515,00$).

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **21.04.2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **27/05/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και β) της του, με ΑΦΜ ως εξής:

α. Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη, και την **ακύρωση** αυτής λόγω **παραγραφής**:

της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

γ. Τη μερική αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις, και την τροποποίηση αυτών:

α) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		38,39	189.677,19	149.454,50	149.416,11
Φόρος 20%	Πιστωτικό ποσό				29.883,22
	Χρεωστικό ποσό	7,68	37.935,44	29.890,90	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0	0	0	29.883,22
ΣΥΝΟΛΟ		7,68	37.935,44	29.890,90	
Φόρος προκαταβληθείς		63,78	63,78	63,78	
Φόρος παρακρατηθείς		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ			37.871,66	29.827,12	
Πιστωτικό ποσό		56,10			
Προκαταβολή φόρου					35.859,86
Τέλος επιτηδεύματος					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0	
Πρόσθετος φόρος Ν. 2523/1997 (ευνοϊκότερος)			45.513,31	35.859,86	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					65.743,08
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		83.384,97	65.686,98	65.743,08
	για επιστροφή	56,10	0	0	

β) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		1.597,56	169.156,46	150.078,90	148.481,34
Φόρος 20%	Πιστωτικό ποσό				29.696,27
	Χρεωστικό ποσό	319,51	33.831,29	30.015,78	

Συμπληρωματικός φόρος 3%		0	0	0	29.696,27
ΣΥΝΟΛΟ		319,51	33.831,29	30.015,78	
Φόρος προκαταβληθείς					
Φόρος παρακρατηθείς		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ		319,51	33.831,29	30.015,78	
Πιστωτικό ποσό					35.635,52
Προκαταβολή φόρου		255,61	255,61	255,61	
Τέλος επιτηδεύματος					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0	
Πρόσθετος φόρος Ν. 2523/1997 (ευνοϊκότερος)			40.214,14	35.635,52	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					65.331,79
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	575,12	74.301,04	65.906,91	
	για επιστροφή	0,00	0	0	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.