



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10/6/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1534

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/2/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:** κατά **α)** της με αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2007), **β)** της με αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 και **γ)** της με αριθ./...../2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/2/2019** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 – οικονομικό έτος 2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου **6.220,50€**, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 **5.880,24€**, δη σύνολο φόρου **12.100,00€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 12.950,00€ (καθενός μεγαλύτερου των 880,00€) και αναλογούντος ΦΠΑ 2.460,00€ και ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου με αξία της μερικώς εικονικής συναλλαγής 3.000,00€ και αναλογούντα ΦΠΑ 570,00€ και ως παρακάτω:

α/α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	 του ΑΦΜ:	ΤΠΔΑ/07	9.450,00	1.795,50	11.245,50
2	 του ΑΦΜ:	ΤΠΔΑ/07	3.500,00	665,00	4.165,00
3	 του ΑΦΜ:	ΤΠΔΑ/07	3.000,00	570,00	3.570,00
Σύνολα			15.950,00	3.030,50	18.980,50

- Με τη με αριθ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 4.675,14€, πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 4.419,41€, δη σύνολο φόρου **9.094,55€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα υπολογισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών του, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των παραπάνω ληφθέντων εικονικών και μερικώς εικονικού φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ./...../2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **1.515,25€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $3.030,50€ \times 50\% = 1.515,25€$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **4/12/2018** εκθέσεων επανελέγχου, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017 της ΔΟΥ Καβάλας σε εκτέλεση της με αρ./...../2017 εντολής φορολογικού

ελέγχου (σε αντικατάσταση των με αρ./...../2013 και/...../2016 εντολών ελέγχου) του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν:

α) το με αριθμό πρωτ./2012 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης - τμήματος ελέγχων Καβάλας (αρ. εισερχ. πρωτ./2012 ΔΟΥ Α' – Β' Καβάλας) με συνημμένη την από 2/5/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων (μεταξύ άλλων παραβάσεων): α) στη χρήση 2007 ζήτησε – έλαβε και καταχώρησε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 12.950,00€ και ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο με αξία της μερικώς εικονικής συναλλαγής 3.000,00€, β) στη χρήση 2008 ζήτησε – έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς την συναλλαγή, εκ των οποίων τα τρία (3) είναι και πλαστά, συνολικής καθαρής αξίας 24.020,00€ και ως παρακάτω:

ΧΡΗΣΗ 2007					
ΧΑΡΑΚΤ.	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Εικονικό	 του ΑΦΜ:	ΤΠ-ΔΑ Νο...../2007	9.450,00	1.795,50	11.245,50
Σύνολο			9.450,00	1.795,50	11.245,50
Εικονικό	 του ΑΦΜ:	ΤΠ-ΔΑ Νο...../2007	3.500,00	665,00	4.165,00
Μερικώς Εικονικό	 του ΑΦΜ:	ΤΠ-ΔΑ Νο...../2007	3.000,00	570,00	3.570,00
Σύνολο			6.500,00	1.235,00	7.735,00
Σύνολο χρήσης 2007			12.950,00	3.030,50	18.980,50

ΧΡΗΣΗ 2008					
ΧΑΡΑΚΤ.	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Εικονικό	 του ΑΦΜ:	ΤΠ-ΔΑ Νο...../2008	7.220,00	1.731,80	8.951,80
Σύνολο			7.220,00	1.731,80	8.951,80
Εικονικό και πλαστό	 του ΑΦΜ:	ΤΠ-ΔΑ Νο...../2008	4.740,00	900,60	5.640,60
Εικονικό και πλαστό	 του ΑΦΜ:	ΤΠ-ΔΑ Νο...../2008	6.560,00	1.246,40	7.806,40
Εικονικό και πλαστό	 του ΑΦΜ:	ΤΠ-ΔΑ Νο...../2008	5.500,00	1.045,00	6.545,00
Σύνολο			16.800,00	3.192,00	19.992,00
Σύνολο χρήσης 2008			24.020,00	4.923,00	28.943,80

Βάσει της ανωτέρω έκθεσης του ΣΔΟΕ ΠΔ Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης - τμήματος ελέγχων Καβάλας από τη ΔΟΥ Καβάλας καταλογίστηκαν (μεταξύ άλλων) οι παρακάτω παραβάσεις τις οποίες αποδέχθηκε ο προσφεύγων με τα αντίστοιχα πρακτικά διοικητικής επίλυσης, ήτοι:

α/α ΑΕΠ	Ημ/νία ΑΕΠ	Έκθεση Ελέγχου	Διαχ. Περίοδος	Α/Α	Παράβαση	Πρόστιμο	Αρ. Συμβιβασμού	Ποσό Συμβιβασμού
.....	3/10/12		1/1 – 31/12/08	1	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 4.740,00€	9.480,00	/13	3.160,00
				2	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 6.560,00€	13.120,00		4.373,33
				3	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 5.500,00€	11.000,00		3.666,66
				4	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 7.220,00€	14.440,00		4.813,33
.....	3/10/12		1/1 – 31/12/07	1	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 9.450,00€	18.900,00	/13	6.300,00
				2	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 3.500,00€	7.000,00		2.333,00
				3	Λήψη μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου από αγορά αγαθών αξίας 3.000,00€	3.000,00		1.000,00

β) το με αρ. πρωτ./2014 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Α΄ Αθηνών (αρ. εισερχ. πρωτ./2014 ΔΟΥ Καβάλας), το με αρ. πρωτ./2015 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Α΄ Αθηνών (αρ. εισερχ. πρωτ./2015 ΔΟΥ Καβάλας) με συνημμένη την από 4/3/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής και το με αρ. πρωτ./2015 αίτημα στοιχείων της ΔΟΥ Α΄ Αθηνών (αρ. εισερχ. πρωτ./2016 ΔΟΥ Καβάλας) όπου σύμφωνα με τα οποία, ότι η ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**..... εξέδωσε (μεταξύ άλλων ληπτών) στον προσφεύγοντα τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς την συναλλαγή, συνολικής αξίας 16.800,00€.

γ) το με αρ. πρωτ./2018 έγγραφο της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης (αρ. εισερχ. πρωτ./2018 ΔΟΥ Καβάλας) με συνημμένη την από 8/2/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής σύμφωνα με τα οποία η ατομική επιχείρηση της του με **ΑΦΜ:**..... εξέδωσε (μεταξύ άλλων ληπτών) στον προσφεύγοντα στη χρήση 2007 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς της συναλλαγή, καθαρής αξίας 9.450,00€ πλέον ΦΠΑ 1.795,50€ και στη χρήση 2008 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς της συναλλαγή, καθαρής αξίας 7.220,00€ πλέον ΦΠΑ 1.371,80€.

Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω πληροφοριακά δελτία **β)** το με αρ. πρωτ./2014 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Α΄ Αθηνών, το με αρ. πρωτ./2015 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Α΄ Αθηνών με συνημμένη την από 4/3/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής και το με αρ. πρωτ./2015 αίτημα στοιχείων της ΔΟΥ Α΄ Αθηνών καθώς και **γ)** το με αρ. πρωτ./2018 έγγραφο της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 8/2/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, αφορούν τις ίδιες συναλλαγές του προσφεύγοντος με τους εκδότες του με **ΑΦΜ:**..... και του με **ΑΦΜ:**..... με αυτές του **α)** με αρ. πρωτ./2012 δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης - τμήματος ελέγχων Καβάλας με συνημμένη την από 2/5/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής (ίδια τιμολόγια και διαπιστωθείσες παραβάσεις).

Με δεδομένο ότι ο προσφεύγων είχε περαιώσει για τις χρήσεις 2008 και 2009 αποδεχόμενος το με αρ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν.3888/2010, εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή το με αρ./...../2013 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 και της Πολ.1019/2011 συμπεριλαμβάνοντας τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της χρήσης 2008 και 2009 και καταβάλλοντας διαφορά ποσού 9.500,78€ (αρ. διπλ./2013).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Καβάλας, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση χρήση 2007 έχει παραγραφεί. Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων καθώς είχαν περιέλθει σε γνώση του Προϊστάμενου εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής, ενώ παράλληλα για τις παραβάσεις ΚΒΣ της εν λόγω χρήσης εκδόθηκε στις 3/10/2012 η με α/α/2012

απόφαση επιβολής προστίμου από τη ΔΟΥ Καβάλας την οποία αποδέχθηκε ο προσφεύγων στις **13/3/2013** (εντός πενταετίας) με το με αρ./2013 πρακτικό διοικητικής επίλυσης διαφοράς της ίδιας ελεγκτικής αρχής.

Αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση χρήση 2007, ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων και αποδοχής της παράβασης ΚΒΣ της εν λόγω χρήσης από τον προσφεύγοντα στις 13/3/2013 (εντός πενταετίας) με το με αρ./2013 πρακτικό διοικητικής επίλυσης διαφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66)** 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».

Επειδή, σύμφωνα 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 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 την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ**, ορίζεται

ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

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 περιεχόμενα 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 διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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, σύμφωνα με το **άρθρο 17 του Ν.3296/2004** οριζόταν ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της

παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Πολ.1019/2011** ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε... 8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του».

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

Επειδή, ο προσφεύγων περαίωσε το οικ. έτος 2008 – διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2007 με βάση τις διατάξεις του Ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Επειδή, το με αρ. πρωτ.//2012 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης Τμήμα Ελέγχων Καβάλας με το οποίο διαβιβάστηκε το από **28/3/2012** πληροφοριακό δελτίο και η σχετική από **2/5/2012** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον προσφεύγοντα όπου διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων η λήψη των προαναφερθέντων δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων και του ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας στις **25/7/2012**(αρ. πρωτ. εισερχ.//2012 ΔΟΥ Α' – Β' Καβάλας), δηλαδή εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2007** αλλά κατόπιν αυτοελέγχου βάσει του Ν.3296/2004, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή, φόρου

εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** (οικ. έτος 2008) κατέστη δεκαετής (δη έως τις **31/12/2018**) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 και 57 παρ. 2 του Ν.2859/00 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **4/12/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ ως προς τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **18/2/2019** ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. Έτος 2008 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 - 31/12/2007

- Η με αριθ. / - **4/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	6.220,50€
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	5.880,24€
Καταλογιζόμενο ποσό	12.100,74€

- Η με / - **4/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	4.675,14€
Πρόστιμο άρθρου 58α και Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	4.419,41€
Καταλογιζόμενο ποσό	9.094,55€

- Η με αριθ. / - **4/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	1.515,25€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση.