



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1494

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, κατά :

α) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, β) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, γ) της υπ' αριθ./2018

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, δ) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, ε) της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, στ) της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, ζ) της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 και η) της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, το ποσό επιστροφής φόρου εισοδήματος μειώθηκε στο ποσό των 451,69 €, έναντι του προσδιορισθέντος με την υποβληθείσα δήλωση του οικείου οικονομικού έτους, ποσού ύψους 871,23 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.215,00€ πλέον ΦΠΑ 420,85€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 139,92 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 128,18 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 268,10 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 1.350,00 € πλέον ΦΠΑ 256,50€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 420,85€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 385,53€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 806,38€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.215,00€ πλέον ΦΠΑ 420,85€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 256,50€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 234,98€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 491,48€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 1.350,00€ πλέον ΦΠΑ 256,50€.

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 210,42€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε ή εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.215,00€ πλέον ΦΠΑ 420,84€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 128,25€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε ή εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 1.350,00€ πλέον ΦΠΑ 256,50€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 886,00€, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.215,00€, που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 2.215,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 540,00€, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 1.350,00€, που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 1.350,00€ x 40%.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. προστίμου Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ./2017 σχετικής εντολής . Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./2017, πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με το οποίο, η επιχείρηση με την επωνυμία «» , με αντικείμενο εργασιών «.....», κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2002 έως και 2007, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες με έδρα τις Σέρρες.

Συγκεκριμένα η ως άνω εταιρία εξέδωσε προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος, τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.
2006	1	2.215,00	420,85
2007	1	1.350,00	256,50

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις 2006 και 2007. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής διότι η παραβατική συμπεριφορά της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας εταιρίας ήταν σε γνώση της φορολογικής διοίκησης εντός της αρχικής πενταετίας.
2. Παραβίαση του άρθρου 5 του ΚΔΔ (ν.2690/1999), λόγω μη χορήγησης αντιγράφου της από 15/11/2017 έκθεσης ΚΒΣ της εκδότριας επιχείρησης, κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. πρωτ. 2001/16.01.2019 αίτησής του.

3. Παράλειψη κοινοποίησης της υπ' αριθ./2017 εντολής ελέγχου.
4. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά παράβαση του άρθρου 6 του ΚΔΔ (ν.2690/1999).
5. Έλλειψη αιτιολογίας των πράξεων. Αναντιστοιχία νομικών διατάξεων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρων και προστίμων, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας». Με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. ...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια

συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, 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.

Επειδή ο νόμος **3296/2004** (ΦΕΚ Α 253/14-12-2004) «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις», όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3522/22-12-2006, στο **άρθρο 13**, «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου», ορίζει ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15». Στο **άρθρο 14**, ότι : «1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται: α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει των βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις: αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ. ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. γγ. 3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 εξαιρούνται: α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του Κ.Β.Σ. β. Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. γ. Δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη. δ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί. ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου. Στο **άρθρο 15**, ότι : «1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία περαιώσης

κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων. 2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται τα ακόλουθα ποσά ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών: α. Ακαθάριστα έσοδα:ββ. Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης ββ΄ της παραγράφου 1.α΄ του προηγούμενου άρθρου, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. β. Καθαρά κέρδη:..... ββ. Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης ββ΄ της παραγράφου 1.α΄ του προηγούμενου άρθρου, το ποσό που προκύπτει λογιστικώς με την αφαίρεση των εκπιπτόμενων κατά τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο, με την εφαρμογή επί των ακαθάριστων αυτών εσόδων του προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου όρου των συντελεστών του οικείου πίνακα ή του μέσου σταθμικού συντελεστή, όπως αναλόγως ορίζεται και στην προηγούμενη υποπερίπτωση αα΄.». Στο **άρθρο 17**,ότι : «7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόσθηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου. 8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των

ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών. Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου..».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1027/22.2.2005 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της παρ. 3 καθορίζονται περιπτώσεις δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που ενώ κατ' αρχήν είναι υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης κατά την παρ. 1, τελικά εξαιρούνται αυτής για συγκεκριμένους λόγους. Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές εξαιρούνται της περαίωσης: α) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις που βαρύνονται με παραβάσεις του ΚΒΣ, ανεξαρτήτως αν οι παραβάσεις αυτές αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στην παραπάνω διαδικασία περαίωσης κατά την παρ. 1 ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στη διαδικασία αυτή. Ως παραβάσεις που επισύρουν την εξαίρεση θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παρ. 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ, δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παρ. 7 και 8 του ίδιου άρθρου 30 του ΚΒΣ. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει εφόσον πρόκειται για παραβάσεις του ΚΒΣ για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ έχουν ήδη επιδοθεί στον επιτηδευματία οι οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (ΥΣΕ) από τις ελεγκτικές υπηρεσίες (ΣΔΟΕ, Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ). Οποιοσδήποτε άλλες διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του ΚΒΣ, πέραν αυτών που αναφέρονται στις παρ. 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ, δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται όμως βεβαίως σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα για τις παραβάσεις αυτές σχετικά πρόστιμα. β) Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως για το σύνολο των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, δηλαδή τόσο για τις υπαγόμενες δραστηριότητες στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης κατά την παρ. 1 όσο και για τις τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες που δεν υπάγονται στη διαδικασία αυτή, καθώς και δηλώσεις που υποβάλλονται μεν εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς ως προς τα δεδομένα αυτά (π.χ. εσφαλμένος προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει βιβλίων και στοιχείων κ.λπ.). Σημειώνεται ότι ειδικά ως προς το ΦΠΑ απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων περιοδικών δηλώσεων.

Επισημαίνεται εξάλλου ότι εάν έστω και σε μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ έχει υποβληθεί δήλωση πέραν των προβλεπόμενων προθεσμιών ή εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς για τα βάσει βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

Εξαιρετικά, εκπρόθεσμες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν για τις ανωτέρω φορολογίες έως και 26.11.2004 στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 18 έως και 20 του Ν.3259/2004 για χρήσεις που έληξαν από 1.1.2003 έως και 31.12.2003, υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης, με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς βάσει των βιβλίων και στοιχείων και για τις δύο αυτές φορολογίες.

γ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως ή υποβάλλονται εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών ή φορολογικών αντικειμένων με βάση το σύνολο και εν προκειμένω των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων (π.χ. παρακρατούμενοι φόροι γενικά, λοιποί ειδικοί φόροι, τέλη ή εισφορές κ.λπ.).

Ειδικά ως προς τον παρακρατούμενο φόρο μισθωτών υπηρεσιών απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της οριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων προσωρινών δηλώσεων.

Εξαιρετικά, επίσης, σε ότι αφορά τις λοιπές φορολογίες ή αντικείμενα για τα οποία δεν προβλέπεται η υποβολή οριστικής δήλωσης, δεν υφίσταται εξαίρεση, εφόσον οι οικείες δηλώσεις των φορολογιών ή αντικειμένων αυτών υποβάλλονται το αργότερο μέχρι το χρόνο που υποβάλλεται η εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ίδιας χρήσης και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

δ) Δηλώσεις που υποβάλλονται με οποιαδήποτε γενικά επιφύλαξη που αφορά υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης δραστηριότητες κατά την παρ. 1.

Σημειώνεται ότι και εν προκειμένω εάν έστω και για μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ υποβληθεί δήλωση με επιφύλαξη ως προς τις πιο πάνω δραστηριότητες, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

ε) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες κατά τον χρόνο υποβολής τους υπάρχουν και δεν έχουν ακόμη ελεγχθεί κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

στ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Ειδικά για τις χρήσεις που έληξαν από 1.1.2003 και εφεξής, για τις οποίες έχουν ενδεχομένως ήδη εκδοθεί μέχρι σήμερα εντολές τακτικού ελέγχου, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, εφόσον δεν έχει γίνει θεώρηση από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων

Επειδή σύμφωνα με την πάγια νομολογία έχει κριθεί και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι *«Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη»* (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008,

3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012). Κατά συνέπεια ουδεμία διαφοροποίηση υφίσταται μεταξύ των οριστικών και των επεχουσών ισχύ αμετάκλητης δικαστικής απόφασης αρχικών πράξεων, ως προς την δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επ' αυτών, αφού η ουσία έγκειται στο ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς καθ' οιονδήποτε τρόπο δεν αποκλείει την υπό τις ως άνω προϋποθέσεις έκδοση συμπληρωματικού φύλλου .

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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 αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη 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' αυτή (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 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)...».

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του **άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση «αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως». Ωσαύτως, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «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 (ΣΤΕ 1426/2000). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα, τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2006 και 2007, με αφορμή το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «, με δραστηριότητα με ΑΦΜ, το οποίο περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την υποβολή των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2007 και 2008, οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004 και **θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς**, εφόσον: α) δεν υπάγονται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου β) οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και οι εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα γ) η επιχείρηση δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση το καθορισθέν με τις ΠΟΛ. 1130/2007, 1035/2009 και 1088/2011 δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και δ) δεν

είχαν επιδοθεί κατά το χρόνο υποβολής των εν λόγω δηλώσεων εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την Αυτοπεραίωση.

Συνεπώς, εφόσον **το προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο** παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα Αυτοπεραίωση (ν. 3296/2004), η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου επιτεύχθηκε συμβιβασμός, στο βαθμό που δε συντρέχει περίπτωση εξαίρεσης από αυτήν, ούτε η ελεγχόμενη επιχείρηση περιλαμβάνεται στο δείγμα ελέγχου της οικείας χρήσης, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με τα άρθρα 84 παρ. 4 περ. β' του ν. 2238/1994 και 57 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2859/2000 και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας. Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τη χρήση 2007, παραγράφεται κατά την 31/12/2018 και ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Για τη χρήση 2006, στη φορολογία εισοδήματος και στον Κ.Β.Σ., η παραγραφή καθίσταται ενδεκαετής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου για τις ως άνω φορολογίες παραγράφεται κατά την 31/12/2018. Αντιθέτως, για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και το πρόστιμο ΦΠΑ, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου παραγράφηκε κατά την 31/12/2017, διότι στο Φ.Π.Α. δεν υπάρχει αντίστοιχη με του εισοδήματος διάταξη περί παράτασης παραγραφής κατά ένα ημερολογιακό έτος, όταν το συμπληρωματικό στοιχείο περιέλθει το τελευταίο έτος της παραγραφής.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής γίνεται δεκτός μόνο ως προς την ακύρωση των με αριθμ./2018 και/2018 προσβαλλόμενων πράξεων Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, αντίστοιχα.

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 παρ. 2 του ν.4512/2018 και ισχύει από 17/01/2018, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής

δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1073/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170) και διευκρινίστηκε ότι οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε η προβλεπόμενη από την ΠΟΛ. 1073/2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Ωστόσο, ο προσφεύγων παρέλαβε αντίγραφο της υπ' αριθ./2017 εντολής ελέγχου στις 27/07/2018, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της έκδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών προσδιορισμών. Εν τούτοις, η παράλειψη αυτή δεν θίγει την εγκυρότητα των πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ διότι οι τυχόν πλημμέλειες στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δεν θεραπεύονται με ενδεχόμενη εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων, ώστε να τυγχάνουν εφαρμογής οι ειδικότερες ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν.4174/2013. Επιπλέον σε ότι αφορά στις οριστικές πράξεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., ο προσφεύγων δεν επικαλείται την απώλεια της δυνατότητας για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων πριν την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων και ως εκ τούτου, από την παράλειψη έγκαιρης κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου δεν προκύπτει απώλεια του δικαιώματος, το οποίο προτίθετο να ασκήσει.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη

ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Στην κρινόμενη υπόθεση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πράξη της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέα για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη από την υποτιθέμενη παράλειψη της μη τήρησης της σχετικής διαδικασίας (επίδοση εντολής), επομένως ο ισχυρισμός του είναι απορριπτέος σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μίας.

Επειδή, περαιτέρω, 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, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε 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 προφορικά, 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...».

Επειδή, 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...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής

προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, η γνωστοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου και η χορήγηση στον φορολογούμενο δυνατότητας να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτών αποτελεί, κατ' ουσίαν, έκφανση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η μη τήρηση της οποίας άγει σε ακυρότητα των πράξεων, που τυχόν θα εκδοθούν στο πλαίσιο ενός τέτοιου πλημμελούς ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 2370/2007 Ολ.) [Φορολογική Διαδικασία, Μπακάλης Ευστάθιος – Πανταζόπουλος Πέτρος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 87].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων εισοδήματος, ΚΒΣ, ΦΠΑ και προστίμου Φ.Π.Α., με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, επί των οποίων ρητώς αναγράφεται ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης, ο προσφεύγων έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποιήθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ./2018 διαβιβαστικό έγγραφο της ελεγκτικής αρχής. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να υποβάλλει εγγράφως τις αντιρρήσεις του κατέθεσε, μετά την παρέλευση της ταχθείσας προθεσμίας, την 04/09/2018, το υπ' αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημα με τις απόψεις του. Συνεπώς, με την επίδοση του σημειώματος της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και της παραγράφου 4 του άρθρου 62 του ν.4174/2013, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, καθότι δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα να ακουστεί από τη φορολογική διοίκηση και να πετύχει την τυχόν ακύρωση των καταλογιστικών πράξεων κατόπιν προσκόμισης ικανών αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού

ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, 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....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής,

δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, 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 τη κείμενη νομολογία, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «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... 4. 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ για τον προσφεύγοντα, η οποία εδράζεται επί του υπ' αριθ. πρωτ./2017 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, που περιήλθε σε γνώση της ελεγκτικής αρχής, την 28/11/2017 (αρ. πρωτ. εισερχομένου/2017). Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο, η επιχείρηση με την επωνυμία « » , με αντικείμενο δραστηριότητας με ΑΦΜ, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2002 έως και 2007, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες με έδρα τις Σέρρες, για τις χρήσεις 2006 και 2007. Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών, αφού έλαβε υπόψη,

όπως προκύπτει από το υπ' αρ./2017 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, ότι η εκδότρια εταιρεία :

- ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα διεύθυνση, ενώ για την έναρξη προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναληθές συμφωνητικό μίσθωσης,
- δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε απασχόλησε προσωπικό ειδικών προσόντων για την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπως η επιμέλεια και προώθηση εντολών διαφήμισης, παρακολούθηση διαφημιστικής προβολής, κατάρτιση προγράμματος διαφήμισης κ.λπ.,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- η αξία των πραγματοποιηθεισών δαπανών – αγορών κάθε χρήσης είναι δυσανάλογη σε σχέση με την αξία των φερόμενων πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων,
- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών,
- υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος (με αξίες πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων) είτε δεν τις υπέβαλε καθόλου,
- τέσσερεις λήπτες πενήντα ενός (-51-) φορολογικών στοιχείων της εν λόγω επιχείρησης προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 του ν.3888/2010.

Συνεπώς, κατά τον κρίσιμο χρόνο, η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων Μονοπρόσωπη ΕΠΕ ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή, διότι είχε κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση προκειμένου να διενεργήσει τις επίμαχες συναλλαγές. Η λήψη, χρήση και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων συνάγεται από την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών της ίδιας, στις οποίες συμπεριέλαβε στις καταγραφείσες συναλλαγές με την προαναφερθείσα εκδότρια εικονικών επιχείρηση ένα (1) φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 2.215,00€ στη χρήση 2006 και ένα (1) φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 1.315,00€ στη χρήση 2007.

Επειδή, 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, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή, όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί παραβάσεων της διαδικασίας ελέγχου και έλλειψης αιτιολογίας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 08/02/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και του υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1. Την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, λόγω παραγραφής.
2. Την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ λόγω παραγραφής.
3. Την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.
4. Την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.
5. Την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.
6. Την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

7. Την επικύρωση της/2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.
8. Την επικύρωση της/2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	10.832,32	13.047,32	13.047,32	2.215,00
Σύνολο φόρου για επιστροφή	871,23	451,69	451,69	
Συνολικό ποσού φόρου για καταβολή		419,54	419,54	419,54

2) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	9.234,72	10.584,72	10.584,72	1.350,00
Σύνολο φόρων προς καταβολή	31,56	171,48	171,48	139,92
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		128,18	128,18	128,18
Συνολικό ποσού φόρου για καταβολή	31,56	299,66	299,66	268,10

3) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	27.336,40	27.336,40	27.336,40	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	12.786,50	10.571,50	12.786,50	0,00
Φόρος εκροών	5.193,91	5.194,11	5.193,91	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.193,91	4.773,06	5.193,91	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		420,85		
Πρόσθετος φόρος		385,53		
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή	0,00	806,38	0,00	0,00

4) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	22.992,24	22.992,24	22.992,24	
Αξία φορολογητέων εισροών	7.067,31	5.717,31	5.717,31	1.350,00
Φόρος εκροών	4.368,53	4.368,53	4.368,53	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.368,53	4.112,03	4.112,03	256,50
Χρεωστικό υπόλοιπο		256,50	256,50	256,50
Πρόσθετος φόρος		234,98	234,98	234,98
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή	0,00	491,48	491,48	491,48

5) Επί της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο	0,00 €
----------	--------

6) Επί της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007– 31/12/2007

Πρόστιμο	128,25 €
----------	----------

7) Επί της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο	886,00 €
----------	----------

8) Επί της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο	540,00 €
----------	----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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.