



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/02/2020

Αριθμ. Αποφ.:379

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα και με έδρα στην επί της οδού - **ΤΚ** κατά : **α.** Της υπ' αρ/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012, **β.** Της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012. **γ.** Της με αριθμό/2019 Πράξης επιβολής προστίμου επί Παραβάσεων Κ.Β.Σ. (αρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31-12-2012** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ **δ.** Της με αρ...../2019 Πράξης επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

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

6. Την Έκθεση Απόψεων, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/10/2019** 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 και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 699,21 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 § 1 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 352,19€, εισφορά αλληλεγγύης 441,87€ ήτοι συνολικά 1.493,27 €. Η διαφορά φόρου του οικ. έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) προέκυψε λόγω λήψης δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων λόγω μη πραγματοποίησης της συναλλαγής, καθαρής αξίας **27.710,00 €**, πλέον **ΦΠΑ 23%** αξίας **6.373,30 €**, η αξία των οποίων προστέθηκε σαν λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη.

β. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου 259,32€, και πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 260,28€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 519,60€.

γ. Με την με αριθμό/2019 Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθ. 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31-12-2012** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 ποσό 11.084,00 €.

δ. Με την με αρ...../2019 Πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρθ. 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν.2523/1997 ύψους **150,00 €** για ανακριβή υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2012 έως 31/12/2012.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ δυνάμει της με αρ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ με την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. Πρωτ. ΕΞ2019/27-02-2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο αναφερόταν ότι από τον έλεγχο τους στην επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ. και έδρα επί της στον, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε στις χρήσεις 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016 δύο χιλιάδες τετρακόσια εξήντα πέντε (2.465) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.461.206,28 ευρώ. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία από την ως άνω εταιρία είναι και η επιχείρηση του με **ΑΦΜ**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, ισχυριζόμενος ότι: Α) το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων και προστίμων για την υπό κρίση χρήση, έχει παραγραφεί και Β) Εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης επί του επιβληθέντος από τον έλεγχο φόρου προστιθέμενης αξίας, αναφορικά με τους πρόσθετους φόρους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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) 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 σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 «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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 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 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

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, 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, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν 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 έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣτΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε 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, δυνάμει 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].

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρο 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν **περαιωθεί** με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...** 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

βάσει 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).

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

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής :

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς το με αριθ. Πρωτ. ΕΞ2019/27-02-2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Συνεπώς το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο (περιήλθε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ, μετά τον κανονικό χρόνο παραγραφής), ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2012 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ.84 §4 και 68 §2 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/1994,εφόσον τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων και νομίμως και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ. απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή ωστόσο δεν προκύπτει από την από 03-9-2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α.

και προστίμου Φ.Π.Α. ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000. Επί πλέον από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι η χρήση 2012 έχει περαιωθεί με οποιοδήποτε τρόπο, τόσο για τη φορολογία εισοδήματος όσο και για το Φ.Π.Α.

Επομένως, αν και υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., σε συνδυασμό με το γεγονός ότι υπέβαλε την υπ' αρ./2013 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του οικείου έτους, δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. καθώς και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 ν.2523/97. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και της με αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012 **γίνεται αποδεκτός.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη Εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης επί του επιβληθέντος από τον έλεγχο φόρου προστιθέμενης αξίας, αναφορικά με τους πρόσθετους φόρους.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: "1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018".

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **58^Α του Ν 4174/2013** "Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις

εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **53 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «**Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους** επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1003/2018** ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ οι πρόσθετοι φόροι προσδιορίστηκαν κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 περί της επεικέστερης κύρωσης και τελικώς επιλέχθηκε η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη, συγκρινόμενη με τη διάταξη του άρθρου 1 του Ν 2523/1997, που προέβλεπε πρόσθετο φόρο 120%.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής προσαυξήσεων με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./23-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, και **την επικύρωση**
: **α.** Της υπ' αρ/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012, **β.** της με

αριθμό/2019 Πράξης επιβολής προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31-12-2012** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και την ακύρωση α. Της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012. β. της με αρ...../2019 Πράξης επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό/2019 Πράξη επιβολής προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ.3 περ β' Ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31-12-2012**

πρόστιμο	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
αρθ. 7 παρ. 3 περ β' Ν. 4337/2015	11.084,00 (27.710,00 χ 40%)	11.084,00 (27.710,00 χ 40%)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων		14.304,10	14.304,10	14.304,10
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	16.054,64	15.766,11	15.766,11	288,28
	Χρεωστικό ποσό				
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		27,00	27,00	27,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		5,40	5,40	5,40	
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. & Τόκοι αρθρου53 ΚΦΔ			352,19	352,19	352,19
Εισφορά αλληλεγγύης		155,80	597,67	597,67	441,87
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης		9.724,91	8.583,83	8.583,83	1.141,08
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή				1.493,27
	για επιστροφή				

Φ.Π.Α.

Α) Η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		54.622,95	54.622,95	54.622,95	0.00
Αξία φορολογητέων εισροών		64.606,27	36.896,27	64.606,27	0.00
Φόρος εκροών		12.563,28	12.563,28	12.563,28	0.00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		19.906,46	13.533,16	19.906,46	0.00
Πιστωτικό υπόλοιπο		7.343,18	1.229,90	7.343,18	0.00
Χρεωστικό υπόλοιπο			259,32		0.00
Πρόσθετοι φόροι			260,28		0.00
Σύνολο φόρου για καταβολή			519,60		0.00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	7.343,18	7.343,18	7.343,18	0.00
	για επιστροφή				

Β) Η με αρ...../2019 Πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

πρόστιμο	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
άρθρου 4 ν.2523/1997	150.00	0.00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.