



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax: 213 1604567

**Α Π Ο Φ Α Σ Η****Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
- δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**3.** Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**4.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής ».**5.** Την από 23/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο εργασιών .....που εδρεύει στην περιοχή ..... με Α.Φ.Μ. .... κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ:

α. Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 61.830,29€,πλέον πρόσθετος φόρος 45.698,76€, ήτοι συνολικό ποσό 107.529,056 για τη διαχειριστική περίοδο 2011.

β. Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τη

διαχειριστική περίοδο 2012 με την οποία δεν καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, καθόσον το αποτέλεσμα μετά το έλεγχο είναι ζημιογόνο.

γ. Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 37.581,316, πλέον πρόσθετος φόρος 37.171,686 ήτοι συνολικό ποσό 74.752,99 για τη διαχειριστική περίοδο 2011.

δ. Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 16.503,69, πλέον πρόσθετος φόρος 16.323,816 ήτοι συνολικό ποσό 32.827,506 για τη διαχειριστική περίοδο 2012.

ε. Της υπ' αριθμ...../2019 πράξεως επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/2019), ποσού 20.094,84, για τη διαχειριστική περίοδο 2011.

ζ. Της υπ' αριθμ. ....../2019 πράξεως επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/2019, ποσού 6.947,60€, για τη διαχειριστική περίοδο 2012.

η. Της υπ' αριθμ. ....../2019 πράξεως επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 123.660,58€, για τη διαχειριστική περίοδο 2011.

θ. Της υπ' αριθμ. ....../2019 πράξεως επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 42.754,800, για τη διαχειριστική περίοδο 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 23/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το με αρ. πρωτ...../2019 έγγραφο της η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, την από 18/1/2019 Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012, ν.4308/2014 & ν.4174/13 από την οποία προκύπτουν τα εξής:

Η επιχείρηση ....., Κατασκευή οικιστικών κτιρίων, με έδρα την οδό ..... ΑΦΜ .....,εξέδωσε προς την

..... α)για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 31.568,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ και δεκαέξι (16) πλαστά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 309.151,45 ευρώ πλέον ΦΠΑ και β)για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 121.611,25 ευρώ πλέον ΦΠΑ και δέκα τρία (13) πλαστά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 176.584,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ.

Η ελεγχόμενη ..... με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την ..... φέρεται να έχει προμηθευτεί διαφόρων ειδών κρέατα.

Τα αναφερόμενα στα εκδοθέντα τιμολόγια διακινήθηκαν με το αριθ..... αυτοκίνητο, το οποίο έχει ακινητοποιηθεί από το 1999, σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Συγκοινωνιών.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2011 & 01/01 -31/12-2012 με την υπ' αριθ...../...../2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για τις φορολογίες ΚΒΣ (186/92), εισοδήματος (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν.2859/00).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συντάχθηκαν οι από 24/7/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) φορολογίας εισοδήματος, 3)Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4)Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) με βάση τις οποίες ο

προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσαλλόμενες Πράξεις:

#### 1.Φορολογία Κ.Β.Σ.

-Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7§§ 3& 5ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12/2011 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 123.660,58€ (309.151,45€ χ 40%), επειδή ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 309.151,45€

-Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7§§ 3&5ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12/2012 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 42.754,80€ (106.887,00€ χ 40%), επειδή ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 106.887,00€.

#### 2.Φορολογία Εισοδήματος

-Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, με την οποία τα δηλωθέντα κκ της διαχειριστικής περιόδου 2011 ποσού 963.012,51 €, προσδιορίστηκαν σε 1.272.163,96 € μετά την προσθήκη από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών της αξίας δεκαέξι (16) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 309.151,45 €. Καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 61.830,29€, πλέον πρόσθετος φόρος 45.698,76€,ήτοι συνολικό ποσό 107.529,056€.

-Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, με την οποία οι δηλωθείσες ζημίες της διαχειριστικής περιόδου 2012 ποσού -785.143,06 €, προσδιορίστηκαν σε -678.256,06 € μετά την προσθήκη από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών της αξίας οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 106.887,00€. Σε βάρος της προσφεύγουσας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

#### 3. Φορολογία Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2011, με την οποία οι φορολογητέες εισροές μειώθηκαν με το ποσό της αξίας δεκαέξι (16) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 309.151,45 € και αντίστοιχα ο φόρος εισροών μειώθηκε με το ποσό του φόρου που αναλογεί στις εισροές αυτές ποσού 40.189,69 €, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό εκ μέρους του ελέγχου χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ για καταβολή.

-Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2012, με την οποία οι φορολογητέες εισροές μειώθηκαν με το ποσό της αξίας οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 106.887,00€ και αντίστοιχα ο φόρος εισροών μειώθηκε με το ποσό φόρου που αναλογεί στις εισροές αυτές ποσού 13.895,21€, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό εκ μέρους του ελέγχου χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ για καταβολή.

#### 4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ...../2019 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6.ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01 -31/12/2011, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 20.094,84€ (€40.189,69 χ50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ συνολικής αξίας 40.189,69 € βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Την υπ' αριθ...../2019 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6.ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01 -31/12/2012,με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 6.946,60 (€13.895,21χ50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ συνολικής αξίας 13.895,21€, βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου

2ος Λόγος: Δεν συνιστά νέο συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/94 το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ.

3ος Λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου, εν όψει και της εκδόσεως για τις χρήσεις 2011 και 2012 φορολογικού πιστοποιητικού.

4ος Λόγος: Στην εντολή ελέγχου πρέπει να αναγράφεται η ελεγχόμενη περίοδος.

Στη προκειμένη περίπτωση στην αριθ...../2019 δεν αναγράφεται η φορολογική περίοδος 2012.

5ος Λόγος: Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εκδόθηκαν μέσα στη προθεσμία των τριάντα ημερών, σύμφωνα με το αρθρ.28 ν.4174/13.

6ος Λόγος: Δεν στοιχειοθετήθηκε από την φορολογική αρχή η εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη και είχε παραλάβει τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία προϊόντα.

7ος Λόγος: Επιβλήθηκαν πρόστιμα (ΚΒΣ & ΦΠΑ), σύμφωνα με καταργημένη διάταξη του ν.2523/1997, επομένως ισχύει η αναδρομικότητα της ευνοϊκότερης ρύθμισης και ηπιότερης κύρωσης.

#### ΠΑΡΑΤΑΣΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Η προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ/2020, αιτήθηκε την αναστολή της προθεσμίας των 120 ημερών, όπως προβλέπεται στην παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), προβάλλοντας ως αιτιολογία ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τα επίμαχα πρόστιμα και φόρους κατά τον χρόνο εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων, έχει υποκύψει σε παραγραφή, εν όψει της εκδόσεως για τις χρήσεις 2011 και 2012 φορολογικού πιστοποιητικού σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 82 § 5 και 8α του ν. 2238/1994 και το ότι ήδη με την υπ' αριθμ. ..../2019 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 έγινε δεκτή η από 25.4.2018 αίτηση της εταιρείας ....., με την οποία ζητείτο να εισαχθεί ενώπιον του Συμβουλίου της Επικράτειας, κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. ..../2010, η ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ..... εκκρεμούσα προσφυγή της κατά της ...../2017 αποφάσεως του Προϊσταμένου της Διευθύνσεως Επιλύσεως Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Α.Α.Δ.Ε, με την οποία απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της ίδιας κατά της ...../...../2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Εκ μέρους της Υπηρεσίας μας με την αριθ...../2020 απόφαση δόθηκε αναστολή της προθεσμίας έκδοσης της απόφασης επί της από 23/10/2019 ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία έληγε στις 20-2-2020.

#### Α.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο, 2ο & 3ο ΛΟΓΟ

**Επειδή**, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται: «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**, με τις διατάξεις 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, 2)... 3) ... 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), 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.»

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής»

**Επειδή**, με τη παράγραφο 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 ορίζονται, τα εξής: «Ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 1969/1991, που ενεργούν, με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής του κανονισμού του σώματος αυτών, έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει κάθε φορά, ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν τις οποιεσδήποτε παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο, στο οικείο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο πρέπει να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.». Ακολούθως, η ως άνω παράγραφος 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 παρ. 3 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010) ως εξής: «Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, σε φορολογικά αντικείμενα. Ο έλεγχος αυτός καθορίζεται κάθε χρόνο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ). Το πιο πάνω πιστοποιητικό, που περιέχει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, κοινοποιείται με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.». Εξάλλου, με το άρθρο 17 παρ. 5 του ν. 3842/2010 αναριθμήθηκε σε 7 η παράγραφος 8 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε και προστέθηκε νέα παράγραφος 8, ως εξής: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ή κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής αυτών και κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.». Στη συνέχεια, με το άρθρο 21 παρ. 10 περίπτωση β' του ν. 3943/2011 (Α' 66/31.3.2011) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. ως εξής: «Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.»

**Επειδή**, το άρθρο 80 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), υπό τον τίτλο «Σύστημα επιλογής

υποθέσεων προς έλεγχο», στο οποίο παραπέμπει η προπαρατεθείσα διάταξη του εδαφίου δ' της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 21 παρ. 10 περίπτ. β' του ν. 3943/2011) καθώς και η αρχική διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 της υπουργικής απόφασης ΠΟΛ.1159/2011 (που εκτίθεται στην επόμενη σκέψη), ορίζει ότι «1. Η επιλογή των προς έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται: α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), τον κλάδο ή τομέα δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, την ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, την ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτους υπόχρεους ή από τρίτες πηγές για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και την εν γένει φορολογική εικόνα και συμπεριφορά των υπόχρεων. β) Σε οικονομικά δεδομένα, όπως ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημιές, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και διαθέσιμα στοιχεία από βάσεις δεδομένων, στατιστική ανάλυση, εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων και άλλες πηγές πληροφοριών. γ) Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι παραβάσεις ή παραλείψεις, τα στοιχεία και γενικά τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο δηλώσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, χωρίς τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες. 3. Υφιστάμενες διατάξεις οι οποίες προβλέπουν τον υποχρεωτικό φορολογικό έλεγχο κατηγοριών υπόχρεων εξακολουθούν να ισχύουν.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται 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 υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 ορίζεται: «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 το άρθρο 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι: «5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, «από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου». Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό

στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: Άρθρο 36 Παραγραφή (όπως ίσχυε) «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσας διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα 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 ίδιου 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 2934/2017, ΣτΕ 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**, σύμφωνα με την ΠΟΛ1192/2017–1-12-2017 Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.»

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1194/2017( 5 Δεκεμβρίου 2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «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** συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας

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

**Επειδή** ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά 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 (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ1002/2001 : «Κατά την έννοια των άρθρων 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 έγιναν 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. Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

**Επειδή**, η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών [με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)»] (Β' 1657/26.7.2011) εκδόθηκε κατ' επίκληση των παραγράφων 5 και 8α του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (βλ. στοιχείο 1 του προοιμίου της). Το άρθρο 3 της ως άνω υπουργικής απόφασης ορίζει τα εξής:

Το "Ετήσιο φορολογικό Πιστοποιητικό" των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην "Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης" και στο "Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων".

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 [...].

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ. 4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 [...].

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που επισυνάπτεται στο παράρτημα ΙΙ της παρούσας. Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης.

6. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

7. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στην βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ) το αργότερο σε δέκα (10) ημέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της επιχείρησης από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων. [...].

Περαιτέρω, η ίδια ως άνω ΠΟΛ.1159/2011 ορίζει, στο άρθρο 5, ότι:

1. Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με

κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010.

2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

3. Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

4. Εκτός των εταιρειών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν: α) **Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων**, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου. δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.

5. Όλοι οι τακτικοί έλεγχοι, εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, διενεργούνται εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

**6. Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του ν. 2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.**

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.», στο άρθρο 6, ότι «1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

**α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.** Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών.

Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης **και δυνατότητα άλλου**

**ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο.**

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης σύμφωνα με το υπόδειγμα 2 του παραρτήματος Ι της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί στα χρονικά όρια που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 6 περίπτωση α της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση της παραγράφου 1 του άρθρου 6 περίπτωση α ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων. γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εφόσον οι παραβάσεις της νομοθεσίας έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή - φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζόμενων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011. Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζόμενων αναλόγως στη συνέχεια των διατάξεων του ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή» και στο άρθρο 7, ότι «1. Οι έλεγχοι που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική συμμόρφωση, υπόκεινται σε ποιοτικό έλεγχο, ο οποίος είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή. 2. Ο ποιοτικός έλεγχος για το φορολογικό πιστοποιητικό διενεργείται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και καλύπτεται σε ότι αφορά τη διαδικασία, από τις διατάξεις περί ποιοτικού ελέγχου του ν. 3693/2008. [...]». Ακολούθως, η παράγραφος 7 του άρθρου 3 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1011/2012 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 91/30.1.2012) με την ακόλουθη ρύθμιση: «Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ), έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό την 30.6.2011 η προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ παρατείνεται έως την 30.03.2012.». Όσον αφορά την επίδικη χρήση/διαχειριστική περίοδο (του έτους 2012), η ως άνω προθεσμία του εδαφίου α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 παρατάθηκε έως την 30.9.2013, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1187/2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 1858/30.7.2013). Εξάλλου, ο πρώτος στίχος της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1155/2012 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 2122/12.7.2012) ως εξής: «Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στο πλαίσιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή

Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:». Στη συνέχεια, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1236/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Β' 2693/22.10.2013) αντικαταστάθηκε (i) η παράγραφος 2 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 ως εξής: «Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία» και (ii) το β εδάφιο της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 ως εξής: «Οι ως άνω έλεγχοι, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012 ολοκληρώνονται μέχρι την 30.4.2014. Μετά την ημερομηνία αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012, σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης.»

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ1002/2001 : «Κατά την έννοια των άρθρων 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 έγιναν 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. Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε 172/2018.....

12. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετο φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του Κ.Φ.Ε.), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε

το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής,

(α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

(β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α) έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002).

.....

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 1628 /2019

Περίληψη: Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Ειδικότερα ,με τη σκέψη 9 της απόφασης κρίθηκαν τα εξής:9. Επειδή, με την απόφαση 172/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Κατά την έννοια των [...] διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευόμενων σύμφωνα με την [...] συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α) έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη το Δικαστήριο ότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δυνατότητα την οποία διέθετε κατά νόμο η φορολογική αρχή ήδη από το έτος 1994,

κατέληξε στο ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περίπτ. β σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περίπτ. α του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 172/2018 σκέψη 12).

Εν προκειμένω, ωστόσο, η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, όπως προκύπτει από το προεκτεθέν (στη σκέψη 7) περιεχόμενό της, δεν περιέχει ερμηνευτική κρίση αντίθετη προς τα ανωτέρω κριθέντα, ήτοι ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή γνώριζε ή των οποίων όφειλε και μπορούσε να έχει λάβει γνώση εντός του χρόνου της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η αναιρεσείουσα. Πέραν τούτου, με την προσβαλλομένη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής, το οποίο διαφέρει ουσιωδώς σε σχέση με το ζήτημα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του φορολογούμενου, που κρίθηκε με την πιο πάνω απόφαση (172/2018) του Δικαστηρίου. Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το προπαρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....» καθ' αυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσείουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσείουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσείουσα Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης (βλ. τις από 31.10.2012 και 31.12.2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας), τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από 20.1.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012.

Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογούμενων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣτΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος.

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 1494/2019 Διενέργεια εκ νέου ελέγχου μετά από περιέλευση συμπληρωματικών  
Περίληψη

Σε περίπτωση οριστικοποιήσεως της φορολογικής εγγραφής της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσεως κατ' εφαρμογή της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2198/1994 και της κατ' εξουσιοδότησής του κανονιστικής υπουργικής αποφάσεως, δεν κωλύεται η αρμόδια φορολογική αρχή να διενεργήσει έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για την ίδια χρήση και να εκδώσει συμπληρωματική σχετική πράξη (καταλογισμού φόρου ή προσδιορισμού αποτελεσμάτων) αν από συμπληρωματικά στοιχεία, στοιχεία δηλαδή τα οποία κατά την έκδοση της αρχικής πράξης δεν ήταν υπόψη της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά περιήλθαν σ' αυτήν εκ των υστέρων, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Στην περίπτωση αυτή η φορολογική αρχή δύναται να προσδιορίσει εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα του υπόχρεου λαμβάνοντας υπόψη και συνεκτιμώντας τόσο τα παλαιά όσο και τα νέα στοιχεία. Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος

(Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμόδιας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του.

Ειδικότερα :.....

5. Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 404/2014, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 3947/2012 πρβλ. ΣτΕ 1784/2018, ΣτΕ 1558/2014, ΣτΕ 4388/2012, ΣτΕ 876/2002, ΣτΕ 1425/2000), από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις συνάγεται ότι, σε περίπτωση οριστικοποιήσεως της φορολογικής εγγραφής της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσεως κατ' εφαρμογή της διαδικασίας των ως άνω διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2198/1994 και της κατ' εξουσιοδότησής του κανονιστικής υπουργικής αποφάσεως, δεν κωλύεται η αρμόδια φορολογική αρχή να διενεργήσει έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για την ίδια χρήση και να εκδώσει συμπληρωματική σχετική πράξη (καταλογισμού φόρου ή προσδιορισμού αποτελεσμάτων) αν από συμπληρωματικά στοιχεία, στοιχεία δηλαδή τα οποία κατά την έκδοση της αρχικής πράξης δεν ήταν υπόψη της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά περιήλθαν σ' αυτήν εκ των υστέρων, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Στην περίπτωση αυτή η φορολογική αρχή δύναται να προσδιορίσει εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα του υπόχρεου λαμβάνοντας υπόψη και συνεκτιμώντας τόσο τα παλαιά όσο και τα νέα στοιχεία. Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμόδιας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος.

7. Επειδή, η ανωτέρω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης ότι η φορολογική αρχή μπορούσε εν όψει των νέων συμπληρωματικών στοιχείων (έκθεση Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.Ε με τις συνοδεύουσες αυτήν υπεύθυνες δηλώσεις των φερόμενων ως πωλητών) να επανέλθει και να εκδώσει την επίδικη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων για την ένδικη διαχειριστική περίοδο είναι, σύμφωνα με τα όσα έγιναν δεκτά στην σκέψη 5, νομίμως και επαρκώς κατ' αρχήν αιτιολογημένη. Εξ άλλου, το διοικητικό εφετείο νομίμως δέχθηκε ως αποδεικτικά μέσα και έλαβε υπόψη για την διαμόρφωση της κρίσης του τις υπεύθυνες δηλώσεις των προσώπων που φέρονται ως πωλητές στα ένδικα τιμολόγια, δεδομένου ότι, έχοντας ληφθεί πριν από την έναρξη της διοικητικής δίκης, οι δηλώσεις αυτές συνιστούσαν στοιχεία του διοικητικού φακέλου εκτιμώμενα ελευθέρως, κατ' άρθρο 148 του Κ.Δ.Δ., από τα δικαστήρια της ουσίας. Συνεπώς, τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από την αναιρεσείουσα εταιρεία είναι απορριπτέα ως αβάσιμα (πρβλ. και ΣτΕ 1425/2000)· ως απαράδεκτα δε, καθ' ο μέρος ενέχουν αμφισβήτηση της ανέλεγκτης κατ' αναίρεση εκτίμησης των αποδείξεων και της ευχέρειας του δικαστηρίου της ουσίας να διατάξει συμπλήρωσή τους (βλ., μεταξύ άλλων, και ισχυρισμό της αιτούσας ότι μη νομίμως το διοικητικό εφετείο απέρριψε αίτημά της να κληθούν τα υπογράφοντα τις υπεύθυνες δηλώσεις πρόσωπα ενώπιόν του προκειμένου να εξετασθούν ως μάρτυρες) (βλ. ΣτΕ 277/2008, 3927/2004 κ.ά.).

**Επειδή**, επιπλέον, στη σκέψη 15 της ως άνω υπ' αριθ. **2934/2017** απόφασης του ΣτΕ κρίθηκε ότι: «[...]Δύνανται, επίσης, η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

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

**Επειδή** ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά 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 (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση ο έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διενεργήθηκε λόγω αρμοδιότητας κατόπιν της λήψεως του με αρ. πρωτ...../2019 έγγραφου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που διαβίβασε, την από 18/1/2019 Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012, ν.4308/2014 & ν.4174/13, σχετικά με την επιχείρηση ....., Κατασκευή οικιστικών κτιρίων, με έδρα την οδό .....-..... ΑΦΜ ....., η οποία βάσει της έκθεσης της ΥΕΔΔΕ εξέδωσε προς την ..... α)για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 31.568,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ και δεκαέξι (16) πλαστά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 309.151,45 ευρώ πλέον ΦΠΑ και β)για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 121.611,25 ευρώ πλέον ΦΠΑ και δέκα τρία (13) πλαστά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 176.584,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ, που αφορούν την αγορά διαφόρων ειδών κρεάτων.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2011 & 01/01 -31/12-2012 με την υπ' αριθ.....-...../2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για τις φορολογίες ΚΒΣ (186/92), εισοδήματος (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν.2859/00).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συντάχθηκαν οι από 24/7/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις.

Το με αρ. πρωτ...../2019 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που διαβίβασε την από 18/1/2019 Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας, σχετικά με την επιχείρηση ....., περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αποτελεί δε νέο στοιχείο μετά την παρέλευση της πενταετούς παραγραφής των χρήσεων 2011 και 2012, αλλά εντός της δεκαετούς και επομένως η ημερομηνία παραγραφής των ως άνω χρήσεων είναι η 31.12.2022 και 31.12.2023 αντίστοιχα, βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων νόμων, ΠΟΛ και αποφάσεων ΣτΕ.

## **Β.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 6° ΛΟΓΟ**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του π.δ. 186/1992 (Α' 84) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται:

Άρθρο 2 § 1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Άρθρο 12 § 1,9 ,10 και 11 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.....

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των

δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

11.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

Άρθρο 18 § 2 και 9

18. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγорές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.....

9. 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**, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ 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, ν' 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ....../2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: Όταν αποδίδεται σε 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, ν' 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 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).

**Επειδή**, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (πρβλ. ΣτΕ 1839/2016, 3336/2015, ΣτΕ 721/2014 ΣτΕ 116/2013, 1184, 1126/2010).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο

εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (βλ. ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ 41/2002, ΣτΕ 1315/1991, ΔιΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987, το οποίο νομολογεί- σε προκειμένου για έκθεση ελέγχου του άρθρου 47 παρ. 3 του ΚΦΣ-Π.Δ.99/1977).

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 24/7/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας, προκύπτουν τα παρακάτω σχετικά με την επιχείρηση .....

1. Δεν υπέβαλλε δηλώσεις Εισοδήματος & ΦΠΑ για τις χρήσεις 2009-2012
  2. Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών
- Από τα στοιχεία φορολογουμένων από δηλώσεις τρίτων που αντλήθηκαν από τη ΔΗΛΕΔ, προκύπτει ότι για τη χρήση 2011 η επιχείρηση ..... δηλώθηκε ως πελάτης από την επιχείρηση ....., η οποία έχει αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο σιδηροκραμάτων. Τη χρήση 2012 δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμιά επιχείρηση.
3. Δεν υπέβαλλε δήλωση μεταφοράς της έδρας της
  4. Αν και αναζητήθηκε, από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί
  5. Σύμφωνα με πληροφορίες περιοίκων δεν λειτούργησε ποτέ στην δ/ση που δήλωσε
  6. Δεν απασχόλησε προσωπικό
  7. Ο διαχειριστής της δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2009-2012
  8. Τα φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά
  9. Τα εμπορεύματα στην ..... φέρονται να διακινήθηκαν με ΕΙΧ αυτοκίνητο που ακινητοποιηθεί από το 1999
  10. Δεν προσκομίστηκαν στο έλεγχο έγγραφα που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων εκ μέρους της ....., με το αιτιολογικό ότι λόγω παραγραφής τα περισσότερα στοιχεία κατεστράφησαν.

**Επειδή**, σύμφωνα με την διάταξη του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ (όπως ίσχυε μέχρι 31.12.2014) και την ΠΟΛ 1210/2013, ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία όπως π.χ. πληρωμές των τιμολογίων οι περισσότερες των οποίων λόγω του ύψους των έπρεπε να γίνονται με τραπεζικό μέσο, τα οποία μπορούσε να αναζητήσει και σήμερα από τις Τράπεζες με τα οποία να στηρίζει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή**, στη προκειμένη περίπτωση η επιχείρηση ..... είναι μεν φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση, όμως πρόκειται για επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη δεν

τίθεται θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 116/2013) και δεν μπορεί να έχει στη συγκεκριμένη περίπτωση εφαρμογή η αριθμού 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

**Επειδή**, τα αναλογούντα ποσά ΦΠΑ που αντιστοιχούν στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία και τα οποία έχουν εκπέσει από τις φορολογητέες εισροές των χρήσεων δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν πραγματοποιηθείσες δαπάνες με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι κατά περιεχόμενο επαρκώς συγκεκριμένο, κάτι που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

**Επειδή**, ο ανωτέρω εκδότης, εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία, ζημίωσε το Ελληνικό Δημόσιο μη αποδίδοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ, και η λήπτρια προσφεύγουσα λαμβάνοντας τα φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, εξέπιπτε τον αναλογούντα ΦΠΑ και αύξησε τις δαπάνες της με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

**Επειδή** εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

#### **7<sup>ος</sup> λόγος**

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παραγρ.10 παρ. του Ν.2523/97(που καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013) και ίσχυε για τις χρήσεις διάπραξης των παραβάσεων 2011 & 2012,"Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ".

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 του ιδίου νόμου που καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 (πλέον παρ. 30 του άρθρου 72) του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013) και ίσχυε για τις χρήσεις διάπραξης των παραβάσεων 2011 & 2012:

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. "Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

**Επειδή**, στο άρθρο 55 του ν. 4174/2013 , όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 παρ. 9 του ν. 4223/2013, (Α' 287) ορίσθηκε ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 «Φορολογική Διοίκηση» ... 2. α) ... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων... ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου ...» και στο άρθρο 66 με τίτλο “Μεταβατικές Διατάξεις” (Κεφάλαιο Δωδέκατο), όπως ίσχυε πριν από το ν. 4337/2015, με το άρθρο 8 του οποίου αναριθμήθηκε σε άρθρο 72, όπως επίσης το Κεφάλαιο Δωδέκατο σε Κεφάλαιο Δέκατο Τρίτο, ορίσθηκε στην παρ. 32 ότι, «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π. β) ...33. Στις παραπάνω περιπτώσεις α και β της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Κατά της πράξης αυτής που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού. Στην παραπάνω περίπτωση γ της παραγράφου 4 το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός συμβιβασμός ή η αποδοχή της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των προστίμων σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση. 34. ...».

**Επειδή**, με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015, ορίσθηκε ότι «1 ... 4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. 5 ...», και με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου, όπως η παρ. 9 αυτού τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 51 ν. 4342/2015 (Α' 143/9.11.2015) και στη συνέχεια με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24.12.2015 ΠΝΠ (Α' 182/24.12.2015), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016,ορίσθηκε:

«1 ... 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ... ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου ...

4. ....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α' 170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

7 ... 8 ... 9.

Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016.....

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ.30 και 32 του ν.4174/2013,σύμφωνα με το οποίο ο νομοθέτης ορίζει τότε μπορούν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του ν.2523/1997 και τότε του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/2013 και προβλέπει τη δυνατότητα επιλογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος εκ μέρους του υπόχρεου

**Επειδή**, με την απόφαση 2691/2019 του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα εξής:

19. Επειδή, η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, που ρυθμίζει το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ανακριβών στοιχείων του Κ.Β.Σ., είναι συγκρίσιμη με τη ρύθμιση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 2 περίπτ. αβ και παρ. 10 περίπτ. α του ν. 2523/1997, λαμβανομένου υπόψη ότι (i) σε αμφότερες τις ρυθμίσεις το ύψος προστίμου ορίζεται ως ποσοστό της αποκρυβείσας αξίας της συναλλαγής, εφόσον η αξία αυτή υπερβαίνει το ελάχιστο προβλεπόμενο όριο και (ii) στις λοιπές περιπτώσεις, προβλέπει ποσό προστίμου ίσο με το ένα τρίτο του οριζόμενου στο άρθρο 5 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 άγει σε ηπιότερη για τον παραβάτη διοικητική κύρωση έναντι της οριζόμενης από τις ως άνω διατάξεις του ν. 2523/1997. Ενόψει τούτου και σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στις σκέψεις 15 και 16, ανακύπτει, ενόψει της κατοχυρωμένης στην ΕΣΔΑ αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης “ποινής”, ζήτημα εφαρμογής *ratione temporis* της εν λόγω διάταξης του ν. 4337/2015, στα επίδικα πρόστιμα ύψους 239.150,50 ευρώ, 1.758 ευρώ, 8.000 ευρώ και 24.461,89 ευρώ, τα οποία επιβλήθηκαν στον αναιρεσίβλητο με τις ..... και ..... πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών και ενσωματώθηκαν στην προσβληθείσα με την προσφυγή του αναιρεσίβλητου απόφαση της Δ.Ε.Δ

20. Επειδή, με τις ανωτέρω μεταβατικές διατάξεις των εδαφίων δ και ε της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν προϋποθέσεις για την αναδρομική εφαρμογή της προεκτεθείσας ρύθμισης της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου του ν. 4337/2015 επί των εκκρεμών υποθέσεων ενώπιον της Δ.Ε.Δ. και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Οι εν λόγω προϋποθέσεις θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου, δεδομένου ότι του επιβάλλουν να προβεί σε ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής του συνόλου των παραβάσεων εκάστης καταλογιστικής πράξης της φορολογικής Αρχής (με περαιτέρω συνέπεια την υποχρέωση άμεσης πληρωμής του ποσού του τυχόν μη καταβληθέντος ποσού προστίμου, υπολογιζόμενου με βάση τη νέα, ευμενέστερη γι’ αυτόν, διάταξη). Ωστόσο, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του ν. 4337/2015 δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας/δίκαιης ισορροπίας, την τοιαύτη απόκλιση από την κατοχυρωμένη στην ΕΣΔΑ αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης “ποινής” (πρβλ. ΣτΕ 1389/2019 επταμ.). Παράλληλα, οι διατάξεις των εδαφίων δ και ε της παραγράφου 4 προσβάλλουν αθέμιτα και το κατοχυρωμένο στην ΕΣΔΑ δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής σε δικαστήριο (βλ. άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, που εφαρμόζεται, κατά το “ποινικό” του σκέλος, σε σχέση με τα επίμαχα πρόστιμα – βλ. ανωτέρω σκέψη 15), δεδομένου ότι παρακινούν τον φορολογούμενο (προκειμένου να επωφεληθεί της νεότερης, ευμενέστερης γι’ αυτόν, διάταξης) να αποδεχθεί το σύνολο των παραβάσεων που του απέδωσε η φορολογική Διοίκηση, ενέργεια που θα είχε ως συνέπεια να μην μπορεί να τις αμφισβητήσει παραδεκτώς με ένδικη προσφυγή (πρβλ. ΣτΕ 1389/2019 επταμ., με παραπομπή στην απόφαση ΔΕΚ 7.6.2007, C-156/04, Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψεις 74-77). Εξάλλου, οι ανωτέρω αθέμιτες προϋποθέσεις συνιστούν ουσιώδες και αναπόσπαστο τμήμα της όλης μεταβατικής ρύθμισης της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2013 (πρβλ. ΣτΕ 1389/2019 επταμ.). Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (πρβλ. ΣτΕ 1389/2019 επταμ.). Επομένως, σε υπόθεση όπως η παρούσα, εφαρμόζεται *ratione temporis* η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 του ν. 4337/2015, με βάση την απορρέουσα από το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής “ποινής”.

Επί του 8<sup>ου</sup> λόγου

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση για τη λήψη των επίδικων εικονικών τιμολογίων επεβλήθησαν οι ελαφρύτερες φορολογικές ποινές σε σχέση με αυτές του ν.2523/97:

α) πρόστιμο που ανέρχεται στο 50% του φόρου προστιθέμενης κάθε τιμολογίου, σύμφωνα με το άρθρο 79 ν.4472/2017 και β) πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 που ανέρχεται στο 40% της καθαρής αξίας κάθε τιμολογίου.

Στις οριστικές πράξεις φορολογίας ΦΠΑ και Εισοδήματος επεβλήθησαν πρόστιμα που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 ν.4509/17, που είναι ευνοϊκότερα, σε σχέση με αυτά που προσδιορίζονται με το ν.2523/97

(βλ. Σκέψη 9 απόφασης ΣτΕ 1438/2019.....<< Συναφώς, δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό από το άρθρο 58 παρ.1 του ν. 4174/2013 ή από το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 ούτε, άλλωστε, από το άρθρο 49 του ν. 4509/2017>>.σχετ.και η ΣτΕ 2221/2018, ΔεΑθ.6351/2017

#### **Επί των λόγων 4<sup>ου</sup> και 5<sup>ου</sup>**

1. Επί του 4<sup>ου</sup> λόγου Η αριθ...../2019 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας περιλαμβάνει ως ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 1/1/2011 έως 31/12/2012, ήτοι τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2011 και 1/1-31/12/2012, όπως προκύπτει και από το σύστημα ELENXIS.

2.Επί του 5<sup>ου</sup> λόγου:

Επειδή, στη παρ.1 του άρθρου 171 παρ.4 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Επειδή, στα ημεδαπά δημόσια έγγραφα ο ΚΔΔ απονέμει τεκμήριο γνησιότητας, που καλύπτει τόσο την προέλευση όσο και το ανόθευτο του περιεχομένου τους. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό, αλλά μόνη δυνατότητα «ανταπόδειξης» εναντίον του προβλέπεται η προσβολή του ως πλαστού.

Ο νομοθέτης καλύπτει το ανόθευτο του περιεχομένου των δημοσίων εγγράφων με τεκμήριο αυξημένης ισχύος. Στο περιεχόμενο του εγγράφου περιλαμβάνεται και η χρονολόγησή του .

Επομένως, **η αμφισβήτηση της χρονολόγησης του εγγράφου** μπορεί να γίνει μόνο με την προσβολή του εγγράφου για πλαστότητα(ΑΠ 1754/2007).Το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται αποκλειστικά με την προσβολή των εγγράφων για πλαστότητα(άρθρο 460 ΚΠολΔ).Ο σχετικός ισχυρισμός έχει το χαρακτήρα ένστασης (ΕφΑθ 266/1998).Ο διάδικος που προβάλλει την πλαστότητα φέρει και το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του(ΕφΑθ 266/1998).Το δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει υπόψη του την πλαστότητα του(δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου),ακόμα και αν αποδεικνύεται από το υλικό που προσκομίζεται, εφόσον δεν έχει προταθεί κατά τρόπο παραδεκτό σχετική ένσταση (βλ.ενδ.ΑΠ 1403/2002).

**Επειδή** με την με αριθμό 320/2020 απόφαση του ΣτΕ δεν μεταβάλλονται τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν 2238/1994 και της ΠΟΛ. 1159/2011 ως προς το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις έχει μεν εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη, ωστόσο η προσφεύγουσα βαρύνεται με παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που προέκυψαν συνέπεια της από 18/01/2019 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24/7/2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου 1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) φορολογίας Εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και 4) Προστίμου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ ..... , επί των οποίων εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 23/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με αντικείμενο εργασιών ..... , που εδρεύει στην περιοχή ..... , (Α.Φ.Μ. ....).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

#### **Α.Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011**

1. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 : 309.151,45 € X 40% =123.660,58€
2. Πρόστιμο του άρθρου 55 παρ.2 ν.4174/2013: ΦΠΑ 40.189,69€ X 50% =20.094,84€
3. Φόρος Εισοδήματος :107.529,05€

4.ΦΠΑ :74.752,99€

**Β.Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012**

1. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 :  $106.887,00 \text{ €} \times 40\% = 42.754,80\text{€}$
2. Πρόστιμο του άρθρου 55 παρ.2 ν.4174/2013:  $\Phi\text{ΠΑ } 13.895,21\text{€} \times 50\% = 6.947,60\text{€}$
3. Φόρος Εισοδήματος :Μηδέν
4. ΦΠΑ :32.827,50 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .