



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/03/2025

Αριθμός απόφασης: 673

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 από 28.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή i) της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει Αττικής, επί της, αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενης, ii) του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, επί της, με την ιδιότητα του πρώην ομορρύθμου εταίρου της ανωτέρω εταιρείας και iii) του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, επί της, αριθ., με την ιδιότητα του πρώην ομορρύθμου εταίρου και νυν εκκαθαριστή της ανωτέρω εταιρείας κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς: α) της με ημερομηνία θεώρησης 24.12.2018 εκθέσεως ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τα έτη (διαχειριστικές χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010), β)

της με αριθ./24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2007-31.12.2007, γ) της με αριθ./24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009, δ) της με αριθ./24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008-31.12.2008 και ε) της με αριθ./24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 06.10.2020 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την υπ' αριθ./2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές) με την οποία ακυρώθηκε η με αριθ./26.04.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου η από 28.09.2020, υπ' αριθ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή, θεωρούμενη ως εμπρόθεσμη, να εξεταστεί περαιτέρω.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28.09.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: i) της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης, ii) του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου της ανωτέρω εταιρείας και iii) του, με ΑΦΜ, με την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου και νυν εκκαθαριστή της ανωτέρω εταιρείας, η οποία εξετάζεται ως εμπροθέσμως υποβληθείσα σύμφωνα με την αριθ./2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ./24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 2007, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» πρόστιμο ύψους **15.673,60 ευρώ (=39.184,00 X 40,00%)** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε σε εννέα (9) παραβάσεις, διότι σε ισάριθμες περιπτώσεις έλαβε εικονικά τιμολόγια (ως προς το σύνολο της συναλλαγής), από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 39.184,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 7.444,96 ευρώ, σύνολο 46.628,96 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ίδιου Διατάγματος, καθώς και του άρθρου 19§§3&4 του ν.2523/97. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/2015.
- II. Με την υπ' αριθ./24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 2009, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» πρόστιμο ύψους **42.032,00 ευρώ (=105.080,00 X 40,00%)** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε σε είκοσι μία (21) παραβάσεις, διότι σε ισάριθμες περιπτώσεις έλαβε εικονικά τιμολόγια (ως προς το σύνολο της συναλλαγής), από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 105.080,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α.

19.965,20 ευρώ, σύνολο 125.045,20 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ίδιου Διατάγματος, καθώς και του άρθρου 19§§3&4 του ν.2523/97. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/2015.

III. Με την υπ' αριθ. /24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 2008, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» πρόστιμο ύψους 32.003,20 ευρώ ($=17.990,00 \times 40\% + 62.018,00 \times 40,00\%$) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε σε δεκαοκτώ (18) παραβάσεις, διότι σε ισάριθμες περιπτώσεις έλαβε εικονικά τιμολόγια (ως προς το σύνολο της συναλλαγής), ήτοι τέσσερα (4) από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 17.990,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 3.418,10 ευρώ, σύνολο 21.408,10 ευρώ, και δεκατέσσερα (14) από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 62.018,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 11.783,42 ευρώ, σύνολο 73.801,42 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ίδιου Διατάγματος, καθώς και του άρθρου 19§§3&4 του ν.2523/97. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/2015.

IV. Με την υπ' αριθ. /24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 2010, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» πρόστιμο ύψους 6.744,00 ευρώ ($=16.860,00 \times 40,00\%$) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε σε δύο (2) παραβάσεις, διότι σε ισάριθμες περιπτώσεις έλαβε εικονικά τιμολόγια (ως προς το σύνολο της συναλλαγής), από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 16.860,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 3.203,40 ευρώ, σύνολο 20.063,40 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ίδιου Διατάγματος, καθώς και του άρθρου 19§§3&4 του ν.2523/97. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/2015.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 24.12.2018 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθ. /02.11.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: α) το με αριθ. πρωτ. /05.09.2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2012 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και β) το με αριθ. πρωτ. /09.05.2017 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις χρήσεις 2007, 2008 και 2014 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων. Έλαβαν γνώση την 12.08.2020 μέσω της 34^{ης} Ανακρίτριας
- Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή προστίμων στην 1^η προσφεύγουσα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., για τα

επίδικα έτη (χρήσεις) 2007, 2008, 2009 και 2010. Οι διαδοχικές παρατάσεις κρίθηκαν αντισυνταγματικές με την αριθ./2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ. Περαιτέρω, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία τα δελτία πληροφοριών που είχε στην διάθεσή της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ήδη από 5.09.2014, δυνάμει του με αριθ. πρωτ./05.09.2014 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ):

«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. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζονται τα εξής:

«Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«2. 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 και της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«άρθρο 49

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από 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.

άρθρο 57

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 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 αρμοδίου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζονται τα εξής:

«Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

.... 5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν.3888/2010:

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμπηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13

αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν.3296/2004:

«Μεταβατικές και άλλες διατάξεις

.. 2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων. ...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

«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 προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

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 ανακρίβεια 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:

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της αριθ. 265//2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β΄) η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων .

«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 προσήκοντα 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 προαναφερθείσης 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 περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α` του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β` του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ` ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης 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 υποβληθείσης 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, με την ΠΟΛ. 1192/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία 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 (§§1-1) 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, υφιστάμενης 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, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1194/2017 με θέμα: «ΠΟΛ.1194/05.12.2017:Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων», διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Με αφορμή ερωτήματα σχετικά με το παραπάνω θέμα, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, 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, κατ` αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον,

αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, με το άρθρο 32§3 του ν.4646/2019 εισήχθη στο άρθρο 36 του ν.4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία:
«.. β) Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 616/2021 απόφαση της Ολ. του Σ.τ.Ε. «6. Επειδή, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη

μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την είσπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και

κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017). ...

9.Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β' του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ. και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την έννοια της οποίας η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 692-693/2020).».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ (5104/2024) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα «άλλες υπηρεσίες εκτύπωσης Π.Δ.Κ.Α.», διενεργήθηκε έλεγχος προσδιορισμού προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010 βάσει της υπ' αριθ./02.11.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (η οποία αντικατέστησε την υπ' αριθ./2017 εντολή ελέγχου). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη α) του με αριθ. πρωτ./05.09.2014 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε ο με αριθ. φάκελος υπόθεσης, και β) του με αριθ. πρωτ.

...../09.05.2017 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε ο με αριθ. φάκελος υπόθεσης.

Επειδή, μετά την περαίωση των ως άνω χρήσεων, περιήλθαν στις 16.09.2014, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία και συγκεκριμένα με το υπ' αριθ. πρωτ./05.09.2014 έγγραφο με θέμα «αποστολή φακέλου υπόθεσης» της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος διαβιβάστηκε φάκελος υπόθεσης με αριθμό με συνημμένο δελτίο Πληροφοριών και έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας αναφορικά με την εταιρεία «.....». Με το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών έγινε γνωστό στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ότι κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω εταιρεία «.....», με ΑΦΜ και κύρια δραστηριότητα το, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε είναι εικονικά. Περαιτέρω, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υποβλήθηκαν (άρθρο 20 του Π.Δ. 186/92) προκύπτει για την επιχείρηση «.....» η λήψη των κάτωθι εικονικών φορολογικών στοιχείων:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €
2008	4	17.990,00
2009	21	105.080,00
2010	2	16.860,00

Επειδή, μετά την περαίωση των ως άνω χρήσεων, περιήλθαν στις 16^η.05.2017, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία και συγκεκριμένα με το υπ' αριθ. πρωτ./09.05.2017 έγγραφο με θέμα «αποστολή φακέλου υπόθεσης Δελτίου Πληροφοριών» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαβιβάστηκε φάκελος υπόθεσης με αριθμό με συνημμένο δελτίο Πληροφοριών και έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφορικά με την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Με το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών έγινε γνωστό στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ότι κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω εταιρεία, με ΑΦΜ και με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο χαρτιού και χαρτονιού, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε είναι εικονικά. Περαιτέρω, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υποβλήθηκαν (άρθρο 20 του Π.Δ. 186/92) προκύπτει για την επιχείρηση «.....» η λήψη των κάτωθι εικονικών φορολογικών στοιχείων:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €
2007	8	39.184,00
2008	14	62.018,00

Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 είχε προβεί σε περαίωση βάσει των διατάξεων του ν.3888/2010 υποβάλλοντας το υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης στη Δ.Ο.Υ. Αχαρνών (σελ. 23 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Περαιτέρω, για την χρήση 2010 είχε προβεί σε περαίωση βάσει των διατάξεων του ν.3296/2004 (σελ. 2 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου την 08.11.2018 κοινοποιήθηκε στην εταιρεία το υπ' αριθ./06.11.2018 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και είχε ταχθεί δεκαήμερη προθεσμία προκειμένου για την αποδοχή του εν λόγω σημειώματος, ωστόσο η προθεσμία παρήλθε άπρακτη και ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη του προσωρινού προσδιορισμού των σχετικών προστίμων καθώς και του με αριθ./22.11.2018 Σημειώματος

Διαπιστώσεων Ελέγχου επί του οποίου η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσης προθεσμίας με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προβάλλουν τον μοναδικό ισχυρισμό την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου αφενός λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων και αφετέρου λόγω μη κοινοποίησης των πράξεων εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τους ανωτέρω ισχυρισμούς, την προαναφερθείσα νομολογία και τις σχετικές διατάξεις και οδηγίες και δεδομένου α) ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποβάλλει δηλώσεις για τα υπό κρίση έτη και β) τον χρόνο αποστολής των δελτίων πληροφοριών και ειδικότερα:

-το με αριθ. πρωτ. /05.09.2014 Δελτίο Πληροφοριών που αφορά την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις **2008, 2009 & 2010** από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ περιήλθε στην αρμόδια φορολογική αρχή την 16^η.09.2014 (αριθ. πρωτ. εισ.), ήτοι **εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου για τα ανωτέρω έτη**, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων και παραγραφής τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και συνεπώς για την εν λόγω πληροφορία η φορολογική διοίκηση εσφαλμένα προέβη στον σχετική επιβολή προστίμων.

-το με αριθ. πρωτ. /09.05.2017 Δελτίο Πληροφοριών που αφορά την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις **2007 & 2008** από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, περιήλθε στην αρμόδια φορολογική αρχή την 16^η.05.2017 (αριθ. πρωτ. εισ.), ήτοι **εκτός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου**. Συνεπώς η φορολογική αρχή για την ανωτέρω πληροφορία ορθώς και εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας προέβη στην σχετική επιβολή προστίμων καθότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και 57 του ΦΠΑ. Ωστόσο όπως προκύπτει από την με αριθμ...../2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου η οποία έχει καταστεί τελεσίδικη και αμετάκλητη η κοινοποίηση των σχετικών πράξεων πραγματοποιήθηκε το πρώτον εντός του έτους 2020 (καθότι η κοινοποίηση των πράξεων μέσω θυροκόλλησης την 28/12/2018 θεωρήθηκε μη νόμιμη), ήτοι οι προσφεύγοντες έλαβαν γνώση των πράξεων πέραν του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων νομίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 28.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής: i) της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει Αττικής, επί της, αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενης, ii) του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, επί της, με την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου της ανωτέρω εταιρείας και iii) του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, επί της με την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου και νυν εκκαθαριστή της ανωτέρω εταιρείας και την **ακύρωση** των παρακάτω πράξεων επιβολής προστίμου:

α) της με αριθ. /24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2007-31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς

β) της με αριθ. /24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και

γ της με αριθ. /24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2008-31.12.2008 και

δ) της με αριθ. /24.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, λόγω παραγραφής.

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

Χρήση 2007

	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΕΔ
Σύνολο προς καταβολή	15.673,60 €	0,00 €

Ακύρωση της με αριθ. /24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3& 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς

Χρήση 2008

	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΕΔ
Σύνολο προς καταβολή	32.003,20 €	0,00€

Ακύρωση της με αριθ..... /24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3& 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς

Χρήση 2009

	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΕΔ
Σύνολο προς καταβολή	42.032,00 €	0,00 €

Ακύρωση της με αριθ. /24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3& 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Χρήση 2010

	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΕΔ
Σύνολο προς καταβολή	6.744,00 €	0,00 €

Ακύρωση της με αριθ./24.12.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3& 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.