



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-02-2023

Αριθμός απόφασης: 467

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **3.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, κατά

• της υπ' αριθ./19.9.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2010,

• της υπ' αριθ./19.9.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2010,

• της υπ' αριθ./19.9.2022 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2010, και

• της υπ' αριθ./19.9.2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54§2ε' του ΚΦΔ, χρήσης 2010

του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
8. Τη με αρ./30.5.2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **3.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χρήσης 2010, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 43.008,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 51.609,60 €.

Με την υπ' αριθ./19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χρήσης 2010, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 24.729,60 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 29.675,52 €.

Με την υπ' αριθ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2ε' του ΚΦΔ, λόγω λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας ύψους 107.520,00 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 24.729,60 €), κατά παράβαση των διατάξεων της περ. η' της παρ. του ως άνω άρθρου.

Με την υπ' αριθ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 12.364,80 € (=24.729,60 € X 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017, λόγω μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της με αρ./30.5.2022 απόφασης της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η με αρ./28.1.2022 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος και ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας η υπ' αριθ./28.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η υπ' αριθ./28.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., η υπ' αριθ./28.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, και η υπ' αριθ./28.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§3&5 του ν.4337/2015, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, που είχαν εκδοθεί βάσει των από 28.12.2021 εκθέσεων ελέγχου ΚΦΔ, εισοδήματος ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ. Αναλυτικότερα, ενώ ο προσφεύγων είχε κληθεί να εκφράσει τις απόψεις του επί του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, οι αρ.,,,/28.12.2021 προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν πριν από το αρ./3.1.2022 σχετικό υπόμνημα που είχε υποβάλει ο προσφεύγων εντός της ταχθείσας προθεσμίας των 20 ημερών, ήτοι οι απόψεις του δεν ελήφθησαν υπόψη, κατά παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης. Κατόπιν επανάληψης της διαδικασίας, σύμφωνα με τα ορισθέντα με την ανωτέρω απόφαση της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Σημειωτέον ότι με τις αρ., &/19.9.2022 προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου

του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε από τον έλεγχο διαφορά φόρου (πλέον πρόσθετου φόρου) και πρόστιμο ΦΠΑ αντίστοιχα αυτών που είχαν καταλογιστεί με τις αρ.,,/28.12.2021 ακυρωθείσες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ, ενώ με την αρ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ λόγω λήψης εικονικών επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1η' & 2ε' του ΚΦΔ, αντί του προστίμου ύψους 43.008,00 € (=107.520,00 X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 που είχε επιβληθεί με τη με αριθ./28.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ, κατ' εφαρμογή της Ε.2042/2022.

Οι αριθ.,, &/19.9.2022 προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εδράζονται επί των από 19.9.2022 εκθέσεων ελέγχου ΚΦΔ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (βάσει της αρ./1/973-30.8.2022 εντολής ελέγχου). Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, όσο και τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ (βάσει της αρ./29.11.2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ), διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, με δραστηριότητα 'γυψοσανίδες ψευδοροφές οικοδομικές εργασίες', συνεπεία της λήψης του με αριθ. πρωτ./24.11.2021 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Σύμφωνα με το εν λόγω δελτίο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του (ΑΦΜ) διαπιστώθηκε ότι ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτη** επιχείρηση και ότι ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις παροχές που φερόταν να προσφέρει. Ο, χωρίς να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες από τρίτους και χωρίς να απασχολεί προσωπικό, φέρεται να παρείχε υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δεν βρέθηκε στην έδρα του, δεν είχε αξιόλογες κινήσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, και δεν είχε αγορές, εισαγωγές ή αποθέματα. Βάσει του ελέγχου κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2010-2017 από την επιχείρηση του ήταν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Η εικονικότητα αναλύεται εκτενέστερα στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής η οποία είναι συνημμένη στην έκθεση ελέγχου ΚΦΔ. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση του ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος στη χρήση 2010. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την αρ./3.12.2021 πρόσκληση βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2010, ούτε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφλησή τους ούτε τις δηλώσεις χρήσης 2010. Ο έλεγχος βασίστηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις που ήταν στο φυσικό και ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας και στην έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, και σύμφωνα με τα ως άνω κρίθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε **11 εικονικά στο σύνολό της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας ύψους 107.520,00 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 24.729,60 €)**.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, προστίμου του άρθρου 54§2ε' του ΚΦΔ και προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2010.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παραγραφή.

2. Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές. Δεν αποδεικνύει η Φορολογική Αρχή την εικονικότητα. Σε κάθε περίπτωση έλαβε τα σχετικά τιμολόγια σε καλή πίστη και δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο. Ορθώς εκπέστηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι σχετικές δαπάνες και νομίμως εκπέστηκε ο ΦΠΑ από τον φόρο εκροών.

3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς κατά την επανάληψη της διαδικασίας δεν του κοινοποιήθηκε σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του επ' αυτού. Επιπλέον, δεν του χορηγήθηκε αντίγραφο του από 26.4.2021 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής παρόλο που επέβαλε σχετική αίτηση στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ λόγω φορολογικού απορρήτου.

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ ορίζεται:

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

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«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 στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) 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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι η πενταετής περίοδος παραγραφής που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται ... «.. γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά

την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις 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.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση. ...»

Το άρθρο 57 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.14 άρθρ.62 Ν.3842/2010,ΦΕΚ Α 58/23.4.2010. Πριν από την ως άνω τροποποίηση, το άρθρο είχε ως εξής:

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση γ' του άρθρου 49 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είμαι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ./2017 Πρακτικό του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι

δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ (σκέψη 7) ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.»

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 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 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 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 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 διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι: «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 προσηκόντα 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, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «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 εταιρείες, 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»

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι : «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.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος': «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...»

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη (...../1526/A0012/29.8.2007)

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 επιβαρύνθη-
καν...».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ ορίζεται:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:.....ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα 'Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας':

«1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του

ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 19.9.2022 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΔ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τις από 28.12.2021 αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και το με αριθ. πρωτ./24.11.2021 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ο προσφεύγων έλαβε 11 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας ύψους 107.520,00 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 24.729,60 €) από την επιχείρηση του (ΑΦΜ). Η εν λόγω επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις παροχές που φερόταν να προσφέρει. Ο, χωρίς να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες από τρίτους και χωρίς να απασχολεί προσωπικό, φέρεται να παρείχε υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δεν βρέθηκε στην έδρα του, δεν είχε αξιόλογες κινήσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, και δεν είχε αγορές, εισαγωγές ή αποθέματα. Βάσει του ελέγχου κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2010-2017, μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση του ήταν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Η εικονικότητα αναλύεται εκτενέστερα στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την αρ./3.12.2021 πρόσκληση βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2010 και τα αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφλησή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όσον αφορά την αρ. /19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την αρ. /19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ (που επιβλήθηκε λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εφαρμογή της Ε. 2042/10.5.2022) του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ χρήσης 2010, που προσβάλλονται με την παρούσα προσφυγή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι απορριπτός ως αβάσιμος, δεδομένου ότι οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν στις 19.9.2022, ήτοι εντός της προβλεπόμενης με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ προθεσμίας ενός έτους από την έκδοση της με αρ. /30.5.2022 απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας η αρ. /28.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και η αρ. /28.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Περαιτέρω, οι αρ. & /28.12.2021 ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ εκδόθηκαν κατόπιν νέων στοιχείων που προέκυψαν από το με αριθ. πρωτ. /24.11.2021 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Τα εν λόγω στοιχεία είναι για τη χρήση 2010 στοιχεία που η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη της και περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (ήτοι μετά τις 31.12.2016) και επομένως είναι συμπληρωματικά κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (σχετ. ΠΟΛ. 1194/2017), και η προθεσμία παραγραφής είναι δεκαετής. Η αρ. /28.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και η αρ. /28.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του 2021, ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής που έληγε στις 31.12.2021.

Επειδή, όσον αφορά την αρ. /19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την αρ. /19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ χρήσης 2010, που προσβάλλονται με την παρούσα προσφυγή, και την αρ. /28.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ, χρήσης 2010 και την αρ. /28.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, ισχύουν τα κάτωθι:

1. Για την υπό κρίση χρήση, ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ. /24.11.2021 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τις εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ καθώς και τα στοιχεία περαιωμένων χρήσεων και ιστορικού ελέγχων από το elenxis, δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή να έχει επέλθει περαιώση για την υπό κρίση χρήση 2010. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν προκύπτει ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων.

2. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης έχει υποβληθεί εμπροθέσμως η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 1.1.2010-31.12.2010. Έχουν υποβληθεί οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την εν λόγω χρήση. Δεν υφίσταται ζήτημα παράτασης της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000.

3. Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ΚΦΔ περί φοροδιαφυγής για την υπό κρίση χρήση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, όσον αφορά τις πράξεις ΦΠΑ χρήσης 2010 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί πενταετούς παραγραφής η οποία έληγε στις 31.12.2016. Ως εκ τούτου, η χρήση 2010 έχει παραγραφεί και η αρ./19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και η αρ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ χρήσης 2010 πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, όσον αφορά την αρ. .../19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την αρ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος, το ποσό των εν λόγω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και αντιστοίχως προέκυψε η υπό κρίση διαφορά φόρου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «...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

εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα πρόσωπα και υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις ανωτέρω διατάξεις.

Όπως επισημαίνεται και στις θέσεις του ελέγχου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί του αρ./3.1.2022 υπομνήματος του προσφεύγοντος, δεν χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα αντίγραφο του από 26.4.2021 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής λόγω φορολογικού απορρήτου, δεδομένου ότι περιέχει εμπιστευτικές πληροφορίες και αφορά το φορολογικό έλεγχο του εκδότη. Όλες οι ουσιαστικές για την υπό κρίση υπόθεση του προσφεύγοντος πληροφορίες του εν λόγω δελτίου πληροφοριών εμπεριέχονται στις κοινοποιηθείσες στον προσφεύγοντα εκθέσεις ελέγχου ΚΦΔ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ.

Επειδή, όσον αφορά την αρ./19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την αρ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΚΦΔ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **3.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

Α. Την αποδοχή αυτής ως προς την αρ./19.9.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την αρ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ χρήσης 2010 και την ακύρωση αυτών, λόγω παραγραφής, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, και

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις και τους λοιπούς ισχυρισμούς.

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

Διαχειριστική Χρήση 1.1.2010-31.12.2010

- Η υπ' αριθ./19.9.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	43.008,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	51.609,60 €
Σύνολο για καταβολή	94.617,60 €

- Η υπ' αριθ./19.9.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	0,00 €

- Η υπ' αριθ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 54§2ε' **2.500,00 €**

- Η υπ' αριθ./19.9.2022 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017 **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.