



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/09/2018

Αριθμός απόφασης: 4184

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Καρδίτσα επί της οδού, κατά:

α) των υπ' αριθ...../05-04-2018,/05-04-2018,/05-04-2018 και/05-04-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, και 01/01-31/12/2013, αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ. .../05-04-2018 και/05-04-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα,

γ) της υπ' αριθ./05-04-2018 Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7§§3 §5 Ν.4337/2015 και

δ) των υπ' αριθ./05-04-2018 και/05-04-2018 Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του

ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, άρθρου 54 του ν.4174/2013 και προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 20.193,60€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 17.614,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 37.808,48€.

2) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 13.141,24€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 11.463,10 €, ήτοι συνολικό ποσό 24.604,34€.

3) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 10.162,15€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 8.864,45€, ήτοι συνολικό ποσό 19.026,60€.

4) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.553,09€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 6.588,56€, ήτοι συνολικό ποσό 14.141,65€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 05/04/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ.-13/03/2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ/2013 Εισαγγελική Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα,

- **Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2010 – 31/12/2012**, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο τις θεωρημένες καταστάσεις εσόδων εξόδων και τα σχετικά στοιχεία πραγματοποίησης των συναλλαγών για τις χρήσεις αυτές έκρινε τα βιβλία της **ως ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4 και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.
- **Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013**, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε μετά από δυο τουλάχιστον προσκλήσεις τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα της προσφεύγουσας οικον. έτους 2014 με αντικειμενικό τρόπο βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 §§1, 2 του Ν 2238/94, όπως ίσχυε την χρήση αυτή.

5) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού 16.452,73€, **πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 14.351,72€, **ήτοι** συνολικό ποσό **30.804,45€**.

6) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού 27.621,21€, **πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 24.093,99€, **ήτοι** συνολικό ποσό **51.715,20€**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ χρήσεων 2010 και 2011 προέκυψαν από το πόρισμα της από 05/04/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, από το οποίο προκύπτει ότι εφόσον τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας για τις χρήσεις αυτές έχουν κριθεί **ανακριβή**, ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει της υποχρεώσεις της προσφεύγουσας που απορρέουν από τις διατάξεις του ν.2859/2000 προέβη στον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου **48 §3 του ν. 2859/2000**, ενώ αναγνώρισε τις δηλωθείσες εισροές με τις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

7) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **500,00€**, για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§ 1 περ. δ, 2 περ. γ' και 3 του ΚΦΔ, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθμό πρωτ...../07-10-2015 γραπτό αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ.

8) Με την υπ' αριθμ./05-04-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **500,00€**, για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§ 1 περ. δ, 2 περ. γ' και 3 του ΚΦΔ, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθμό πρωτ./08-06-2016 γραπτό αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ.

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν από το πόρισμα της από 05/04/2018 Έκθεσης Ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, σύμφωνα με το οποίο συντρέχει περίπτωση υποτροπής για μη ανταπόκριση σε αίτημα παροχής πληροφοριών της φορολογικής διοίκησης εντός της πενταετίας, από την αρχική πράξη επιβολής προστίμου προηγούμενου ελέγχου (ΑΕΠ/2015) και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54§3 του ν.4174/2013.

9) Με την υπ' αριθμ. .../05-04-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **600,00€**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§3 &5 του ν.4337/2015, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του ΚΒΣ, αν και στην εν λόγω περίοδο πραγματοποίησε συναλλαγές, ήτοι αγόρασε αγαθά καθαρής αξίας 153.451,55€, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 05/04/2018 Έκθεσης Ελέγχου προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015, της Δ.Ο.Υ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ 21/09/2018 υπόμνημα της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Υφίσταται παραβίαση των αρχών του κράτους δικαίου και ειδικότερα της νομιμότητας της δράσεως της διοικήσεως, της εφαρμογής των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστασίας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Συγκεκριμένα δεν την βαρύνει καμία υπαιτιότητα περί δήθεν άρνησης της για προσκομιδή βιβλίων και για παροχή πληροφοριών και είναι γνωστό ότι, με βάση το άρθρο 7 του Συντάγματος, είναι βασική αρχή του ΔΗΜΟΣΙΟΥ Δικαίου μας η πρόβλεψη και τιμώρηση της ΥΠΑΙΤΙΑΣ συμπεριφοράς του κοινωνού, της συμπεριφοράς δηλ. που είτε διαπράττεται με δόλο, είτε από αμέλεια και δεν νοείται στο καθόλου Ελληνικό Δίκαιο τιμώρηση ή κύρωση εις βάρος του κοινωνού με βάση

την αρχή της αντικειμενικής ευθύνης.

2. ΜΗ ΝΟΜΙΜΕΣ και ΑΚΥΡΩΤΕΣ οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία του Σ.τ.Ε. (βλ. την εντελώς πρόσφατη για το θέμα δημοσιευθείσα Σ.τ.Ε. 2305/2017, ΝΟΜΟΣ), από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 και 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) και 36 ΚΒΣ, δηλ. των νομοθετημάτων και διατάξεων που επικαλείται και η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας στις προσβαλλόμενες ως **«ισχύουσες διατάξεις»** συνάγεται ότι, προκειμένου να χωρίσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των εσόδων επιχειρήσεως, πρέπει, καταρχήν, να διενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί ή ότι η επιχείρηση δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα από αυτήν είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, με συνέπεια να καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός. Εξάλλου, προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, άγουσα, κατά τ' ανωτέρω, σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, εξομοιούται και η άρνηση του επιτηδευματία να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του προς έλεγχο στη φορολογική αρχή ή η παράλειψη του να ανταποκριθεί σε σχετική πρόσκληση της. Στην τελευταία, όμως αυτή περίπτωση, προκειμένου να χωρίσει νομίμως προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, απαιτείται η φορολογική αργή, φέρουσα κατά τούτο, το βάρος αποδείξεως, να βεβαιώνει ότι κατέβαλε προηγούμενως κάθε δυνατή προσπάθεια για τη διενέργεια του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία η στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου και ότι αυτός ήταν αδύνατος ή εξαιρετικώς δυσχερής (βλ. και ΣτΕ 3488/2007, 1038/2011, 4921/2012, 2832/2016, πρβλ. ΣτΕ 699/2001, 6137/1995, 3804/1988 κ.ά., άπασες ΝΟΜΟΣ).

3. Παραγραφή χρήσεων 2010 και 2011 κατ' εφαρμογή της ΣΤΕ 1738/2017.

4. Αυθαίρετος υπολογισμός ακαθαρίστων εσόδων (άρθρου 30 ν.2238/1994) και καθαρών κερδών (άρθρου 32 ν.2238/1994). Συγκεκριμένα ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα, ισχυρίζεται ψευδώς, ότι στηρίχτηκε μόνον στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των προμηθευτών της και στα στοιχεία που δήλωσαν αυτοί για τις εμπορικές δοσοληψίες που είχε μαζί τους και όχι στις αθεώρητες καταστάσεις που έθεσε υπόψη του. Λανθασμένα έλαβε υπόψη του, το συνολικό ποσό των καταστάσεων, ότι αυτές αφορούσαν εμπορεύσιμα αγαθά για την εταιρεία καθόσον μέσα στο σύνολο αυτό περιλαμβάνονται και τιμολόγια προς την εταιρεία που αφορούν έξοδα. Επομένως, ο έλεγχος ξεκίνησε με λανθασμένη βάση υπολογισμού και άρα το όποιο συμπέρασμα έβγαλε, που βασίστηκε σε αυτή την υπόθεση είναι αφενός λανθασμένο και παντελώς ψευδές. Στη συνέχεια βασιζόμενος στην λανθασμένη υπόθεση ότι το σύνολο των καταστάσεων αυτών αφορούσαν όλο σε αγορές, προσαύξησε αυθαίρετα αυτές με ποσοστό 40% για το βιβλιοπωλείο και 11% για το κηροπλαστείο κάνοντας τις υποτιθέμενες αγορές σε πωλήσεις. Την. *Οι φορολογικές διατάξεις σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94 προβλέπουν ότι το ακαθάριστο εισόδημα προκύπτει με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την*

έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Κανέναν από τους παραπάνω παράγοντες προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ότι έλαβε υπόψη του, ως όφειλε. Αντιθέτως αναιτιολόγητα και εκ του πονηρού σκεπτόμενος, αυθαίρετα, έλαβε υπόψη του το σύνολο των καταστάσεων προμηθευτών και τις θεώρησε όλο αυτό εμπορεύσιμα αγαθά. Στη συνέχεια η αυθαιρεσία του συνεχίστηκε παίρνοντας αυτές τις υποτιθέμενες πωλήσεις και τις προσαύξησε κατά 8%. Όμως η προσαύξηση αυτή προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94 ρητά μόνον στις κατονομαζόμενες περιπτώσεις της απόκρυψης φορολογητέας ύλης ή/και της μη έκδοσης στοιχείων ή/και έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Στην προκειμένη περίπτωση η υποτιθέμενη ανακρίβεια των βιβλίων μας δεν στηρίζεται σε καμία από τις παραπάνω ρητές και κατονομαζόμενες περιπτώσεις δηλ. δεν απέδειξε ότι αποκρύψαμε φορολογητέα ύλη, δεν απέδειξε ότι δεν εκδώσαμε φορολογικά στοιχεία, δεν απέδειξε ότι εκδώσαμε πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία. Αυθαίρετα και κατά παράβαση των νόμων προσαύξησε τα είδη προσαυξημένα ακαθάριστα έσοδα κατά 8%.

5. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα με το ως άνω υπόμνημά της προσκόμισε συνημμένα τιμολόγια που αφορούν μη εμπορεύσιμα και δαπάνες σχετικά με:

Α) δαπάνες κατασκηνώσεων,

Β) επισκευές και συντηρήσεις και καύσιμα όλων των αυτοκινήτων της προσφεύγουσας,

Γ) Αγορές τροφίμων,

Δ) Υπηρεσίες από το ΚΤΕΛ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ για την μεταφορά πιστών σε ιερές μονές και

Ε) Αμοιβή λογιστή, διάφορες επισκευές μηχανών του και του

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων πέραν της πενταετίας

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 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 ιδίου 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 ιδίου 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 των παραγράφων **1, 2 και 3 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.»

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 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 δημοσίευσης 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. **2642/2017 Πρακτικό του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της Ολ ΣτΕ 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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, με την πρόσφατη 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 οριζομένων 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 διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 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 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της [παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72](#) του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, με την Πολ. **1165/2018** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 147/2018](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#), με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της [παρ.5](#) του ν. [2238/1994](#), δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ([παρ.1 αρθρ.84](#) του ν. [2238/1994](#)). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της [παρ.5](#) του [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#)). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#)) ή

β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στην προσφεύγουσα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009 – 31/12/2013 δυνάμει της με αριθ.-13-03-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ/2013 Εισαγγελική Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Επειδή, από τις από 05/04/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και από το πληροφορικό σύστημα taxis της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει τις κάτωθι δηλώσεις:

Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος

Οικονομικός έτος	Αρ. δήλωσης/ Η/νια Παραλ.	
2011	/24-10-2012	Αρχική δήλωση (εκπρόθεσμη)
2012	/25-10-2012	Αρχική δήλωση (εκπρόθεσμη)

Εκκαθαριστικές Δηλώσεις ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος	Αρ. δήλωσης/ Η/νια Παραλ.	
01/01-31/12/2010	/19-04-2011	Αρχική δήλωση
01/01-31/12/2011	/17-05-2012	Αρχική δήλωση
01/01-31/12/2011	/21-05-2014	Τροποποιητική

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις, δεν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή άλλα στοιχεία σε βάρος της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§§2,3 του ν.3212/2013.**

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49§3γ του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη και τις πρόσφατες ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ανακρίβειας δηλώσεων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, οι κρινόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 υποβλήθηκαν μεν εκπρόθεσμα αλλά εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση των δηλώσεων, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ([παρ.1 αρθρ.84](#) του ν. [2238/1994](#)).

Επειδή, οι κρινόμενες δηλώσεις ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, έχουν υποβληθεί εντός των χρήσεων 2011 και 2012, αντίστοιχα, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ([παρ.1 αρθρ.57](#) του ν. [2859/2000](#)).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, για τις **χρήσεις 2010 και 2011**, το δικαίωμα του δημοσίου για **έκδοση** φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας παραγράφηκε στις 31/12/2016 και 31/12/2017, αντίστοιχα.

Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεων 2010 και 2011 που εκδόθηκαν την 05/04/2018 πρέπει να ακυρωθούν και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής για τις χρήσεις 2010 και 2011.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και περί αυθαίρετου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30§§1,2,4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: [...] στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, [...] θ) **δεν τηρεί** κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή **το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου**

εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά** ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **32 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε το οικονομικό έτος 2013:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου **4 του Ν.4110/2013**, (ΦΕΚ Α 17/23.1.2013) που ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά **το άρθρο 32 του ν.2238/1994 αντικαταστάθηκε ως κάτωθι**:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που

λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.[...]

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει στο κατάστημά της, για έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί το ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (βλ. ΣτΕ 1032/2014, 411/2013, 1038/2011).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 05/04/2018 εκθέσεις ελέγχου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις με αρ. πρωτ./07-10-2015 και/08-06-2016 προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ετών 2010 -2014. Στις οποίες προσκλήσεις η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι με αριθ./05-4-2018 και/05-04-2018 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2015 και 2016. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 έχει δηλώσει ακαθάριστα έσοδα μηδέν.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2018 ΕΜΠ/27-07-2018 έγγραφό της, με το οποίο ζητούσε να μας γνωρίσουν εάν έχουν οριστικοποιηθεί οι υπ' αριθ./2014 και/2015 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, που αφορούν σε πρόστιμο μη συνεργασίας στη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ποσού 2.500,00€ και σε πρόστιμο μη ανταπόκριση σε αίτηση της φορολογικής Αρχής για παροχή πληροφοριών ποσού 250,00€, αντίστοιχα.

Με το αριθ. πρωτ./31-07-20218 (ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/31-07-2018) έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ μας γνώρισε ότι τα ως άνω πρόστιμα έχουν οριστικοποιηθεί και έχουν εξοφληθεί από την προσφεύγουσα. Επίσης μας γνώρισε ότι κατά της υπ' αριθ./2014 ΑΕΠ είχε ασκηθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας η με αριθ./21-10-2014 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, την οποία η Υπηρεσία μας, με την αριθ./15-12-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της, την απέρριψε.

Επειδή, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν έχει ανταποκριθεί σε τέσσερις προσκλήσεις – αιτήματα της φορολογικής αρχής.

Επειδή, οι παραδοχές της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα με αριθμό 2305/2017 απόφασης του ΣτΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης καθώς τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας είναι β' κατηγορίας ενώ τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης που έκρινε το ΣτΕ ήταν γ' κατηγορίας στα οποία ο έλεγχος για το χρόνο που αφορούν οι υποθέσεις που κρίθηκαν από το ΣτΕ διενεργούνταν,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§1 του ΚΒΣ, στην έδρα της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, δε δύναται να ληφθεί υπόψη.

Επομένως, ορθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, θεώρησε ότι είναι αδύνατη η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, βάση των διατάξεων του άρθρου 30 του ΚΒΣ και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την κρίση περί εφικτού ή μη του λογιστικού προσδιορισμού και των ελεγκτικών επαληθεύσεων είναι ο χρόνος διάπραξης των αποδιδόμενων παραβάσεων (ΣτΕ 1102/2017).

Επειδή, ως νέα στοιχεία, κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που προσκομίζονται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και χρήζουν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ορίζονται αυτά τα οποία έχουν ανακύψει οφигενώς και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση η προσφεύγουσα, με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018ΕΜΠ/21-09-2018 συμπληρωματικό υπόμνημά της, προσκόμισε το πρώτον ενώπιον της Υπηρεσίας μας ορισμένα παραστατικά δαπανών χρήσεων 2012 και 2013, τα οποία, καίτοι είχε στην κατοχή της, δεν επέδειξε -ως όφειλε κατά νόμο- στον έλεγχο, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επομένως, ως νέα στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ, δε νοούνται τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, μέρος των οποίων προσκόμισε στο παρόν στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι μετά το πέρας του ελέγχου και μάλιστα παρά τις ανωτέρω επανειλημμένες σχετικές προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. και τις προσπάθειες του ελέγχου, και χωρίς να συντρέχει λόγος ανωτέρας βίας.

Ως εκ τούτου, ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η Υπηρεσία μας πρέπει να αφαιρέσει από τις αγορές του ελέγχου τις διάφορες δαπάνες μη εμπορεύσιμων αγαθών είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **79§6 του ν.2717/1999** ορίζεται ότι:

«6 (5). Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει κάποια από τις Περιπτώσεις της δεύτερης περιόδου της παρ. 1. Η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη συνολική έκβαση της δίκης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:« 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την

επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. [...] 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...».

Επειδή, από τα ως άνω, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. *ad hoc* ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη

διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 29/2017, 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι ο τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν ως εξής:

Οικ. έτος	Προσδιορισθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	Προσαύξηση Ακαθαρίστων εσόδων 8%	Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	Σύνολο Κερδών
2013	220.579,98	17.646,40	238.226,38	46.191,57
2014	179.787,67		179.787,64	29.050,36

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας βάση της υπ’ αριθ...../2014 εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 ανέρχονται στο ποσό των **246.525,98€**, ήτοι είναι μεγαλύτερα από τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο που ανέρχονται στο ποσό των 220.579,98€.

Ομοίως, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας βάση της υπ’ αριθ./2014 εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 ανέρχονται στο ποσό των **209.099,59€**, ήτοι είναι μεγαλύτερα από τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο που ανέρχονται στο ποσό των 179.787,67€.

Ως εκ τούτου, δεν έχουν προκύψει διαφορές ΦΠΑ για καταλογισμό για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.[...],β) [...]

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας δεν στηρίζεται σε καμία από τις παραπάνω ρητές και κατονομαζόμενες περιπτώσεις.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αυθαίρετα και κατά παράβαση των νόμων η φορολογική αρχή προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της κατά 8%:

Α) Για το οικον. έτος 2013 είναι καταρχάς βάσιμος, πλην όμως τα τελικά προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα (ακόμη και μετά την προσαύξηση του 8%) είναι μικρότερα από τα δηλωθέντα, με την υπ' αριθ...../2014 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Β) Για το οικον. έτος 2014 είναι αβάσιμος διότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε τέτοια προσαύξηση.

Επομένως, με την παρούσα απόφαση η Υπηρεσία μας δε δύναται να προβεί σε επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, οικον. έτους 2013, βάσει την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 και 32 του ν.2238/1994, όπως ορθώς επικαλείται η προσφεύγουσα διότι τα τελικά προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα (ακόμη και μετά

την προσαύξηση του 8%) είναι μικρότερα από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, με την υπ' αριθ./2014 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79§6 του ν.2717/1999 «Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος».

Επειδή, ανατιολόγητα προσβάλλονται οι υπ' αριθ./05-04-2018 και/05-04-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και 2016, καθώς και η υπ' αριθ./05-04-2018 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καθόσον με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα **δεν επικαλείται λόγους ακύρωσης της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ:** και **συγκεκριμένα:**

την **αποδοχή** αυτής και **την ακύρωση**

- των υπ' αριθ./05-04-2018 και...../05-04-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα και
- των υπ' αριθ./05-04-2018 και/05-04-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα και

την **απόρριψη** αυτής και **την επικύρωση**

- των υπ' αριθ. .../05-04-2018 και/05-04-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013, αντίστοιχα,
- των υπ' αριθ./05-04-2018 και/05-04-2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα και
- της υπ' αριθ./05-04-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3 & 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013.

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

Οικονομικό έτος 2011 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2010)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	20.193,60 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	17.614,88 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.808,48 €	0,00 €

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	16.452,73 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	14.351,72 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.804,45 €	0,00 €

Οικονομικό έτος 2012 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	13.141,24 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	11.463,10 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.604,34 €	0,00 €

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	27.621,21 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	24.093,99 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.715,20 €	0,00 €

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	10.162,15 €	10.162,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	8.864,45 €	8.864,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.026,60 €	19.026,60 €

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	7.553,09 €	7.553,09 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	6.588,56 €	6.588,56 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.141,65 €	14.141,65 €

Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015

600,00 €

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013

500,00 €

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013

500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ****Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης****Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ****ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.