



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2544

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των: 1) ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., Τ.Κ. ...., 2) ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., Τ.Κ. .... και 3) ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., Τ.Κ. ...., κληρονόμοι του ....., ΑΦΜ ....., διατελέσαντος προέδρου της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ** .....» με ΑΦΜ ..... και ήδη συγχωνευθείσας από τη «**ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ** .....», ΑΦΜ ....., κατά της με αρ. ..../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, της με αρ. ..../7-6-2017

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 και της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005, της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006 και της με αρ. ....../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 8/8/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 26/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., του ....., ΑΦΜ ..... και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό ....../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....**», συνολικός φόρος αξίας **17.970,75 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
2. Με την με αριθμό ....../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....**», συνολικός φόρος αξίας **115.166,00 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
3. Με την με αριθμό ....../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....**», συνολικός φόρος αξίας **165.849,84 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.

4. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»**, συνολικός φόρος αξίας **272.676,38 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
5. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»**, συνολικός φόρος αξίας **129.207,69 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
6. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»**, συνολικός φόρος αξίας **169.687,35 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
7. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»**, συνολικός φόρος αξίας **147.971,84 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
8. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»**, συνολικός φόρος αξίας **160.269,08 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
9. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»** συνολικός φόρος αξίας **57.249,50 €**.
10. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»** συνολικός φόρος αξίας **46.436,59 €**.
11. Με την με αριθμό ...../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της **«ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....»** συνολικός φόρος αξίας **71.195,74 €**.

Δυνάμει των με αρ. ..../2015, .../2016 και ..../2016 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν του με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ..... ΕΞ 2015-26/11/2015 εγγράφου – πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα .. της Γ.Γ.Δ.Ε., που συντάχθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης Παραγγελίας του Εισαγγελέα Εγκλημάτων και Διαφθοράς Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στη «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....», με ΑΦΜ ....., ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή, η ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση, η οποία, δυνάμει της με αρ. .../2011 απόφασης του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου ....., απορροφήθηκε από την προσφεύγουσα «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....», ΑΦΜ ....., προέβη στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς το Δήμο ..... για έργα που δεν εκτελέστηκαν ποτέ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...., αποδεχόμενος τα αποτελέσματα του ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή, καταλόγισε στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση πρόστιμα Κ.Β.Σ., τις υπ' αριθμ. .../14-11-2016, .../14-11-2016, .../14-11-2016, .../14-11-2016, .../14-11-2016 και .../14-11-2016 πράξεις προσδιορισμού προστίμου, για την έκδοση των εικονικών αυτών στοιχείων στις χρήσεις 2002 – 2009 για τα οποία ασκήθηκε η με αρ...../7-12-2016 ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ. ..../6-4-2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Περαιτέρω και με βάση τα αποτελέσματα του ανωτέρω διενεργηθέντος ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/94 και των καθαρών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94, καθώς και στο προσδιορισμό του φορολογητέων εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/00.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... κοινοποίησε στους προσφεύγοντες τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ως συνυπόχρεους - κληρονόμους του αποθανόντος ....., ο οποίος διετέλεσε πρόεδρος της «ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....» την περίοδο 26/1/2005 – 24/1/2007 και 23/1/2009 – 16/6/2011.

Οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Οι πράξεις με τις οποίες τους κατονομάζουν αλληλεγγύως υπεύθυνους, κατά το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας, είναι παράνομες και ως εκ τούτου άκυρες.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμων και φόρων έχει παραγραφεί.
3. Αοριστία και παντελής έλλειψη αιτιολογίας στις εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..
4. Δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων της πρώην .....

5. Η έκθεση ελέγχου αμφισβητεί τον προληπτικό έλεγχο δαπανών του Δήμου ..... που διενεργήθηκε από το Ελεγκτικό Συνέδριο.
6. Δεν είναι επιτρεπτός ο επανέλεγχος στις περαιωμένες χρήσεις 2002 -2009.
7. Δεν υπάρχουν οι προϋποθέσεις για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.
8. Άκυρη η εντολή ελέγχου λόγω λήξης της διάρκειάς της.
9. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων ανακρίβειας των βιβλίων της επιχείρησης.
10. Η προσαύξηση του φορολογικού συντελεστή αποτελεί κύρωση, άρα θα πρέπει να συντρέχει βαθμός υπαιτιότητας και να μην παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.
11. Παράνομη η προσαύξηση κατά 8% των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται εξωλογιστικώς κατά τις χρήσεις 2002, 2003, 2004.
12. Δεν διενεργήθηκε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων στο Φ.Π.Α..
13. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι αντίθετος στην 6<sup>η</sup> οδηγία Φ.Π.Α..
14. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις, διότι δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκότερες διατάξεις των άρθρων 58 και 58 Α του Ν.4174/2013, κατά παράβαση της αρχής της ηπιότερης ρύθμισης.
15. Λανθασμένος υπολογισμός καταλογισθέντος Φ.Π.Α..
16. Μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης για τα εικονικά τιμολόγια.
17. Η φορολογική αρχή δεσμεύεται από αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου και για το λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

**Ως προς την προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη των προσφευγόντων για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α..**

**Επειδή**, στο άρθρο 115 του ν 2238/1994 ορίζεται ότι : «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες, που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα

νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.» και στο άρθρο 101 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Στο φόρο υπόκεινται: α)... β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα...»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί ευθύνης εις ολόκληρον καταβολής του φόρου) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) ..., β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά τον χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης του φόρου.».

**Επειδή**, μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και ειδικότερα στο άρθρο 50 του νόμου αυτού ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από 1-1-2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές γεννημένες μέχρι την 1-1-2014 ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994 και άρθρου 55 ΚΦ.Π.Α..

**Επειδή**, η διαφοροποίηση μεταξύ των διατάξεων των παρ 1 και 2 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 σχετικά με τις προϋποθέσεις θεμελίωσης της ευθύνης μεταξύ των διοικούντων Α.Ε. και συνεταιρισμού και των διοικούντων τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν 2238/1994, μεταξύ των οποίων και οι δημοτικές επιχειρήσεις, στην περίπτωση συγχώνευσης, δεν φαίνεται να βρίσκει νόμιμο έρεισμα, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα του ακούσιου κενού του νόμου. (Α.Φινοκαλιώτη, Η αστική ευθύνη διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές, εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ 106 .).

**Επειδή**, το ζήτημα αυτό δεν έχει μέχρι στιγμής αντιμετωπιστεί από τη νομολογία, ενώ ούτε στη θεωρία έχει διατυπωθεί σαφής γνώμη επί'αυτού, αλλά και σε σχετικές αναφορές μέρους της επιστήμης για την ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα γενικά κατ'άρθρο 115 του ν.2238/1994, τόσο κατά την παράγραφο 1 όσο και κατά την παράγραφο 2, αναφέρονται ως προϋποθέσεις ενεργοποίησης αυτής, τόσο η περίπτωση διάλυσης όσο και αυτή της συγχώνευσης (Α.Φινοκαλιώτη, Η αστική ευθύνη διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές, εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ 106 .), χωρίς να γίνεται διαχωρισμός.

**Επειδή**, για την εφαρμογή της παρ 2 του άρθρου 115 του ν 2238/1994 και σε περίπτωση συγχώνευσης της δημοτικής επιχείρησης, ως όρος για τη θεμελίωση προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων αυτήν, για οφειλόμενες από αυτήν φόρο εισοδήματος, τίθεται η τήρηση όλων των προβλεπόμενων από το νόμο διατυπώσεων δημοσιότητας, γεγονός που συνέβη εν προκειμένω.

**Επειδή** κατά τα ανωτέρω, ελλείπει και αντίθετης νομοθετικής διάταξης, αλλά και ερμηνευτικής προσέγγισης, πρέπει να γίνει δεκτή η αναλογική εφαρμογή της παρ 2 του άρθρου 115 του ν 2238/1994 και στη συγχώνευση, καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν.2190/1920 στη συγχώνευση εμπεριέχεται η έννοια της λύσης, χωρίς όμως να ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης.

**Επειδή** περαιτέρω, στο άρθρο 22 του Ν.2648/92 ορίζεται : « 7. Οι διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994](#) εφαρμόζονται και για την περίπτωση β΄ του [άρθρου 45 του Ν. 1642/1986](#) (ΦΕΚ 125 Α΄), καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1103/2004 «Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ).» του Υπ. Οικονομικών διευκρινίζονται τα εξής : «Οι διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994](#) εφαρμόζονται και για την περίπτωση β΄ του άρθρου 45 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125Α΄), ήδη άρθρο 55 Ν. 2859/2000, καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων ( [22 παραγ. 7 Ν. 2648/98](#) και Ν. 2859/2000) και του [άρθρου 115 του ΚΦΕ](#) προκύπτουν τα εξής ως προς την ευθύνη των διοικούντων κατά τη διάρκεια λειτουργίας των Νομικών Προσώπων για το Φ.Π.Α.:

Εάν ο Φ.Π.Α. είχε χρεωθεί στα τιμολόγια κλπ και δεν αποδόθηκε ευθύνονται και οι μεταγενέστεροι διοικούντες το νομικό πρόσωπο. Δηλαδή ευθύνονται όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά ( [Άρθρο 115 παραγ. 3α ΚΦΕ](#)).

Εάν δεν χρεώθηκε ο Φ.Π.Α. στα παραστατικά στοιχεία τότε ευθύνονται μόνο οι διοικούντες κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή ουσιαστικά κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων ( [Άρθρο 115 παραγ. 3β Κ.Φ.Ε.](#)).

Όταν γίνει έλεγχος και χρεωθεί Φ.Π.Α. ευθύνονται οι διοικούντες στο συγκεκριμένο χρόνο του ελέγχου και σε περίπτωση αλλαγής διοίκησης και οι μετέπειτα διοικούντες το νομικό πρόσωπο. (Άρθρο 115 παραγ. 3α Κ.Φ.Ε., σε συνδυασμό με το [άρθρο 22 παραγ. 7 Ν. 2648/98](#) και [άρθρο 55 Ν. 2859/2000](#)). Τα ανωτέρω ισχύουν από 1.12.1998 ημερομηνία ισχύος του [άρθρου 22 παράγ. 6 του Ν. 2648/98](#), όπως προκύπτει από το [άρθρο 48 του ιδίου νόμου](#).».

**Επειδή** επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 55 περ. β' ΚΦ.Π.Α. ο διατελέσας πρόεδρος, κατά την περίοδο 26/1/2005 – 24/1/2007 και 23/1/2009 – 16/6/2011, της «ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ....., ευθύνονταν προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α. και κατ' επέκταση ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως οι κληρονόμοι αυτού ως καθολικοί διάδοχοι.

### **Ως προς την ένσταση παραγραφής**

**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...».*

**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**, σύμφωνα 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.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη

*Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».*

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.»

**Επειδή** με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

**Επειδή**, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ 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. 3888/2010, 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 δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.»*

**Επειδή** σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας 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, ήτοι του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν. 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 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 (ορισμένες από αυτές) 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** περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

**Επειδή** εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή** εν προκειμένω, η «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ....., ΑΦΜ ....., ως καθολική διάδοχος της «ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ....., με ΑΦΜ ....., υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../10-7-2017 ενδικοφανή προσφυγή κατά των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων. Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αρ. ....-/8-12-2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκαν οι πράξεις που αφορούν στις χρήσεις 2002, 2003, 2004 και 2005 (οικονομικά έτη 2003, 2004, 2005 και 2006), **λόγω παραγραφής** του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων.

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες, ως συνυπόχρεοι - κληρονόμοι του διατελέσαντος προέδρου της «ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ....., κατά την περίοδο 26/1/2005 – 24/1/2007 και 23/1/2009 – 16/6/2011, ....., άσκησαν την παρούσα προσφυγή κατά της με αρ. ....-/7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005, της με αρ. ....-/7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, της με αρ. ....-/7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, της με αρ. ....-/7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 και της με αρ. ....-/7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οι οποίες ακυρώθηκαν με τη με αρ. ....-/8-12-2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας, λόγω παραγραφής.

**Επειδή**, στην εξεταζόμενη υπόθεση προκύπτει ότι απαράδεκτα υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά των ανωτέρω πράξεων των χρήσεων 2002, 2003, 2004 και 2005 (οικονομικών ετών 2003, 2004, 2005 και 2006), καθώς αυτές έχουν ήδη ακυρωθεί από την Υπηρεσία μας και συνεπώς παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ....., με ΑΦΜ ..... περαίωσε τις ελεγχόμενες χρήσεις 2002 -2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/08 και τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007-2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, ο δε έλεγχος διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... για τις χρήσεις 2002 – 2009 (οικ. έτη 2003 – 2010) κατόπιν του με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ..... ΕΞ 2015-26/11/2015 εγγράφου – πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/νσης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα .. της Γ.Γ.Δ.Ε., που συντάχθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης της Παραγγελίας του Εισαγγελέα Εγκλημάτων και Διαφθοράς Θεσσαλονίκης και η οποία έκθεση **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν2859/00.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. .... οι με αρ. ..../2015, .../2016 και ..../2016 εντολές ελέγχου. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι ανωτέρω

προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω και με δεδομένο ότι για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 (οικονομικά έτη 2007, 2008 και 2009) έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ωστόσο από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στις χρήσεις αυτές υποβλήθηκαν αντίστοιχα οι με αρ. .../5-7-2007, .../15-7-2008 και .../30-6-2009 δηλώσεις φόρου εισοδήματος εκπρόθεσμα (για τη χρήση 2006 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και αρ. .../13-6-2007 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ) και λαμβάνοντας υπόψη ότι τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής την 26/11/2015, δεν τίθεται θέμα παραγραφής διότι, έχουν εφαρμογή τόσο οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 (δεκαετής παραγραφή), όσο και οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής και ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νομικά αβάσιμος.

**Επειδή** περεταίρω, για τη χρήση 2009 (οικ. έτος 2010), δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς το με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ..... ΕΞ 2015-26/11/2015 έγγραφο – πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. την 26/11/2015, ήτοι μετά την αποδοχή του αρχικού με αρ. ....../2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010 και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων και της έλλειψης νομιμότητας και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.**

**Επειδή,** σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού

υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

**Επειδή,** δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή,** η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 26/11/2015 Έκθεση Ελέγχου που συνέταξε ο Οικονομικός Επιθεωρητής της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε. για τη «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....» (πρώην Δ.Ε.Τ.Α.Κ.), τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...., για τους κάτωθι λόγους:

- Η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά αγορών – δαπανών που να δικαιολογούν την πραγματοποίηση των τεχνικών έργων που είχε αναλάβει. Τα τιμολόγια αγορών – δαπανών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο δεν συσχετίζονται με την πραγματοποίηση των έργων, διότι αφορούν σε αγορές ειδών όπως τρόφιμα, ποτά, διαφημιστικά δώρα, αεροπορικά εισιτήρια, είδη καθαριότητας παραδοσιακές στολές κλπ.
- Στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, γίνεται μόνο απλή και τυπική περιγραφή των έργων, με αναφορά στον αριθμό απόφασης του Δ.Σ. του Δήμου ....., χωρίς καμιά αναλυτική περιγραφή των έργων, τα στάδια υλοποίησής τους και λοιπών αναλυτικών στοιχείων που να αποδεικνύουν την πραγματοποίησή τους. Στα χρηματικά εντάλματα δεν βρέθηκαν άλλου είδους συνοδευτικά έγγραφα, όπως πιστοποιήσεις ή τεχνικές εκθέσεις υλοποίησής τους από ειδικούς, όπως πιστοποιητικά από δημόσιες υπηρεσίες και φορείς που να πιστοποιούν τυχόν εκτέλεσή τους κλπ.
- Δεν κατείχε τον αναγκαίο τεχνικό και μηχανολογικό εξοπλισμό για την εκτέλεσή τους όπως αυτοκίνητα, μεταφορικά μέσα, οχήματα, απορριματοφόρα, μηχανήματα καθαρισμού, εργαλεία κλπ.
- Δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό με την τεχνογνωσία που απαιτείται για την εκτέλεση των έργων.

- Πλήθος μαρτύρων, μέλη του Δ.Σ. του Δήμου, υπάλληλοι κλπ., στις καταθέσεις τους προς τον Οικονομικό Επιθεωρητή, ισχυρίστηκαν ότι τα έργα που ανέλαβε η Δημοτική επιχείρηση στην απόλυτη πλειοψηφία τους δεν εκτελέστηκαν ποτέ, η δημοτική επιχείρηση δεν διέθετε τον κατάλληλο εξοπλισμό για την εκτέλεσή τους και ότι τα έργα αυτά αποτέλεσαν πρόσχημα για δικαιολόγηση οικονομικών δαπανών και δράσεων του Δήμου ....., που δεν ήταν εφικτό να καλυφθούν από άλλες πηγές, παρά μέσω της επιλογής της διαδικασίας απευθείας ανάθεσης και υποτιθέμενης εκτέλεσής τους από τη .....

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία για να αποτελεί ένα φορολογικό στοιχείο νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών, η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο (βλ. ΣτΕ 3705/1999, 1018/1996 επταμ., 753/2012).

**Επειδή**, η με αριθμό ..../2016 προσκομιζόμενη απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δεν αποτελεί απόδειξη ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες της επιχείρησης “.....” του ....., δυνάμει των με αρ. ..../2005 και ..../2005 Τ.Π.Υ. που εξέδωσε, ήταν πραγματικές, διότι από το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης προκύπτει ότι το δικάσαν δικαστήριο έλαβε υπόψη του ως αποδεικτικά στοιχεία τα ως άνω παραστατικά και τα συμφωνητικά που συντάχθηκαν μεταξύ της εταιρίας και της δημοτικής επιχείρησης, χωρίς να λάβει γνώση του διενεργηθέντος ελέγχου από τον Οικονομικό Επιθεωρητή και μετέπειτα από την Δ.Ο.Υ. .... και της κρίσης περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω, με τις από 7/6/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., αποδόθηκε στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση η παράβαση της έκδοσης εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλων φορολογικών αρχών συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν’ αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ’ αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

**Ως προς τον ισχυρισμό ότι η έκθεση ελέγχου αμφισβητεί τον προληπτικό έλεγχο δαπανών του Δήμου ..... που διενεργήθηκε από το Ελεγκτικό Συνέδριο.**

**Επειδή**, ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου διενεργήθηκε στο Δήμο ..... και όχι στην Δημοτική Κοινωφελή Επιχείρηση ....., η οποία αποτελεί ξεχωριστή νομική προσωπικότητα που υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός παρελκυστικά προβάλλεται από τους προσφεύγοντες. Περαιτέρω, η επικαλούμενη με αρ. πράξης .../2014 απόφαση του

Ελεγκτικού Συνεδρίου αφορά σε έλεγχο του χρηματικού υπολοίπου των λογαριασμών του Δήμου ..... κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009 και ουδεμία σχέση έχει η εν λόγω απόφαση με την υπό κρίση περίπτωση.

**Ως προς το μη νόμιμο επανέλεγχο των περαιωμένων χρήσεων και την μη ύπαρξη προϋποθέσεων για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου**

**Επειδή** στο άρθρο 9 του Ν.3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3697/2008, ορίζεται: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994](#) , εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. **Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».**

**Επειδή** σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: «**III.** Κατά την έννοια των διατάξεων [άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#) (προηγούμενης [39 παρ. 3 Ν. 1642/86](#)) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣΤΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς «συμβιβασμού»), (ΣΤΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός

αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποιήσεως με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99 (ΣτΕ 1426/2000, γνωμ. ΝΣΚ 102/2001) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).».

**Επειδή,** ο διενεργούμενος έλεγχος περιορίζεται στα νέα συμπληρωματικά στοιχεία και όχι σε εκείνα τα οποία ήταν στην διάθεση του εφόρου κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου έστω κι αν για οιονδήποτε λόγο δεν λήφθηκαν υπόψη. ( Στ Ε 2703/97, 2473/96)

Στην υπό κρίση υπόθεση, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... με την από 26/11/2015 έκθεση ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα .. της Γ.Γ.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....» κατά τις υπό κρίση χρήσεις, προέβη στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς το Δήμο ..... για έργα που δεν εκτελέστηκαν ποτέ και ως εκ τούτου η ανωτέρω έκθεση αποτελεί οπωσδήποτε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των επίδικων στοιχείων κατά την διενεργηθείσα περαίωση και ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

### **Ως προς τον ισχυρισμό περί άκυρης εντολής ελέγχου**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

**Επειδή**, οι επικαλούμενες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 αφορούν σε επιτόπιους ελέγχους της φορολογικής διοίκησης και δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, διότι ο παρόν έλεγχος έλαβε χώρα στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ...., καθώς η ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση δεν υφίσταται, αλλά έχει απορροφηθεί από την Κοινωφελή Δημοτική Επιχείρηση .....

### **Ως προς την ανακρίβεια των βιβλίων και την προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους.**

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..... β) .... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) .....ε).....στ).. ζ).....η).....θ)..... 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, εφαρμοζόμενων

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**, στο άρθρο 32 παρ. 2 του Ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4296/2004 και ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ορίζονταν ότι : «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

**Επειδή** όπως προκύπτει, για τις επανελεγχόμενες χρήσεις η «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ανωτέρω χρήσεων, εφαρμόζοντας το Μ.Σ.Κ.Κ. 25%, προσαυξημένο κατά 80%, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

**Επειδή**, στις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας ( ΣτΕ 4605/2013, 1165 και 1171/2009), έχει κριθεί ότι το σύστημα εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες λόγω της μη τήρησης βιβλίων προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματος.

**Ως προς την προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά 8%.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ' του Ν.2238/94, όπως προστέθηκε με το άρθρο 10 παρ. 1 του 3296/2004, ορίζεται ότι : *«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** ακολούθως, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά 8% στις χρήσεις 2002 -2004 είναι αβάσιμος, διότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... εφαρμόσε τις

διατάξεις του νόμου για τις χρήσεις 2004 – 2009, καθώς η ημερομηνία ισχύος του αρχίζει από την 14/12/2004. Περαιτέρω, οι ανωτέρω διατάξεις είναι δεσμευτικές για τη Διοίκηση και δεν επιτρέπουν την εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

**Ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τον ισχυρισμό περί μη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων στο Φ.Π.Α. και λανθασμένου υπολογισμού του καταλογισθέντος Φ.Π.Α..**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011 ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του κεφαλαίου Β της ΠΟΛ 1088/2008 ορίζεται ότι: « Η τυχόν διαφορά ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα ακαθάριστα έσοδα.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..(ΣτΕ426/2013, 1514/2013)

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 7/6/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ...., όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο φόρος εισροών και ο φόρος εκροών, αναγράφεται το ποσοστό προσαύξησης των εκροών της ελεγχόμενης επιχείρησης αναλυτικά και ανά συντελεστή Φ.Π.Α. και συνακόλουθα ο φόρος εκροών που προκύπτει μετά την προσαύξηση των εκροών. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών.

**Επειδή**, ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση ο φόρος που εξέπεσε η δημοτική επιχείρηση με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., καθόσον οι δαπάνες που αυτή εμφάνιζε δεν καλύπτονταν από παραστατικά του Κ.Β.Σ., διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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 οποίον επιβαρύνθηκαν.

**Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι νόμιμες, διότι δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκότερες διατάξεις των άρθρων 58 και 58 Α του Ν.4174/2013, κατά παράβαση της αρχής της ηπιότερης ρύθμισης.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».*

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

**Επειδή**, στο άρθρο 1 του Ν.2523/97 ορίζεται : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. ...», και στη συνέχεια στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης.». Επειδή, περαιτέρω, τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων, όπως τροποποιήθηκαν με το Ν.3943/11 έχουν ως ακολούθως : α) εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 4 του Ν.2238/94 "Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο.» και στο άρθρο 68 παρ. 5 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι : "Στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ή σε περίπτωση έλλειψης αυτών, από κάθε άλλο σχετικό στοιχείο, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία ή στοιχεία ή παρέλειψε να παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε ανακριβώς το φόρο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου. Το προσωρινό φύλλο ελέγχου πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις", και σε συνδυασμό με το άρθρο 72 του Κ.Φ.Δ. όπου ορίζεται «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα....17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε

*φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».*

**Επειδή**, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι η επιβολή των πρόσθετων φόρων αποτελεί κύρωση για παράβαση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος». Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. (ΣΤΕ 3130/2014).

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ...., υπάρχει διαφορά φόρου μεταξύ των δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και του φόρου που προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου. Επομένως, ορθώς καταλογίστηκαν οι νόμιμες προσαυξήσεις, αρχής γενομένης από την επόμενη της ημέρας εκείνης που έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Περαιτέρω, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 58 και 58<sup>A</sup> του Ν.4174/2013 στις ελεγχόμενες χρήσεις, ούτε προβλέπεται η εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης για προηγούμενες του Ν.4174/2013 διαχειριστικές περιόδους.

**Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ. έκθεση κατάσχεσης για τα εικονικά τιμολόγια που παρέλαβε.**

**Επειδή**, ο ανωτέρω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην σελίδα 23 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και στη σελίδα 25 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ...., φωτοτυπίες των επίδικων στοιχείων παρελήφθησαν από τη Δ.Ο.Υ. από τον Εισαγγελέα Εγκλημάτων και Διαφθοράς Θεσσαλονίκης, τα οποία στοιχεία είχαν ήδη κατασχεθεί από τον Οικονομικό Επιθεωρητή Θεσσαλονίκης με την με υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕ ..... ΕΙ 2015 ΕΜΠ/9-10-2015 έκθεση κατάσχεσης. Ορθώς δεν συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ. .... έκθεση κατάσχεσης των επίδικων στοιχείων, εφόσον η κατάσχεση τους έγινε από άλλη Υπηρεσία (Οικονομική Επιθεώρηση), ύστερα μάλιστα από εισαγγελική παραγγελία.(Βλ. σχετικά 1426/2000 ΣΤΕ)

**Ως προς την δέσμευση από αμετάκλητη αθωωτική δικαστική απόφαση.**

**Επειδή**, η επικαλούμενη με αρ. ..../2011 αθωωτική απόφαση του Αρείου Πάγου αφορά στο αδίκημα της παράβασης καθήκοντος, σχετικά με την διαδικασία πρόσληψης των υπαλλήλων της ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ....., του τελέσαντος προέδρου της δημοτικής επιχείρησης κατά την περίοδο 26/1/2005 – 24/1/2007 και 23/1/2009 – 16/6/2011, ....., είναι διάφορη των κρινόμενων, με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, φορολογιών εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου η εν λόγω δικαστική απόφαση δεν δεσμεύει για την έκδοση απόφασης ούτε τη Διοίκηση ούτε και τα Διοικητικά Δικαστήρια.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/7/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., του ....., ΑΦΜ ..... και της ....., ΑΦΜ ..... ως εξής :

**α) την απόρριψη αυτής** ως προς τη με αρ. ..../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, τη με αρ. ..../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, τη με αρ. ..../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, τη με αρ. ..../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, τη με αρ. ..../7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., **ως άνευ αντικειμένου.**

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της με αρ. ..../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, της με αρ. ..../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της με αρ. ..../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, της με αρ. ..../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, της με αρ. **693/61/7-6-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006 και της με αρ. ..../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

### **ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

#### **Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 58.730,77         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 70.476,92         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>129.207,69</b> |

#### **Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 77.130,61         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 92.556,73         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>169.687,34</b> |

#### **Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 67.259,93         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 80.711,92         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>147.971,85</b> |

#### **Οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009)**

|                                         |           |
|-----------------------------------------|-----------|
| Διαφορά φόρου                           | 72.849,58 |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 87.419,50 |

|                            |                   |
|----------------------------|-------------------|
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>160.269,08</b> |
|----------------------------|-------------------|

### **Φ.Π.Α.**

#### **Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006**

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου              | 21.107,54        |
| Πρόσθετος φόρος            | 25.329,05        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>46.436,59</b> |

#### **Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009**

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου              | 32.355,39        |
| Πρόσθετος φόρος            | 38.840,35        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>71.195,74</b> |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.