



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2241

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ./17.02.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2003,

β) της υπ' αριθ./17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

- γ) της υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- δ) της υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- ε) της υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- στ) της υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.//17.02.2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 για το οικ. έτος 2003 και τις υπ' αριθ.//17.02.2017,//17.02.2017,//17.02.2017,//17.02.2017 και//17.02.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση αυτών.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

Με την υπ' αριθ.//17.02.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2003, πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο.

Με την υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αυξήθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα στο ποσό των 3.922,04€, χωρίς ωστόσο να προκύψει φόρος προς καταβολή, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση φορολογικών στοιχείων εξόδων, αγορών και δαπανών και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Με την υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον

προσφεύγοντα, κύριος φόρος 3.043,53€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 3.652,24€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, λόγω μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων του υποκαταστήματος, των φορολογικών στοιχείων εξόδων, αγορών και δαπανών και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Με την υπ' αριθ./17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος 26.163,94€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 31.396,73€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, λόγω έκδοσης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής), καθαρής αξίας 62.750,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.295,00€, μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων του υποκαταστήματος, των φορολογικών στοιχείων εξόδων, αγορών και δαπανών και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Με την υπ' αριθ./17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος 721,82€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 866,18€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, λόγω έκδοσης δεκαεννέα εικονικών φορολογικών στοιχείων (τριών Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής και δεκαέξι Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης), συνολικής καθαρής αξίας 63.921,61€ πλέον Φ.Π.Α. 11.675,14€, μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων του υποκαταστήματος, των φορολογικών στοιχείων εξόδων, αγορών και δαπανών.

Με την υπ' αριθ./17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος 26.209,02€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 31.450,82€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω έκδοσης είκοσι εικονικών φορολογικών στοιχείων (τεσσάρων Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής και δεκαέξι Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης), καθαρής αξίας 91.709,49€ πλέον Φ.Π.Α. 17.311,11€, μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων του υποκαταστήματος, των φορολογικών στοιχείων εξόδων, αγορών και δαπανών και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου εκδόθηκαν βάσει της από 17/02/2017 Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος, κατόπιν τακτικού ελέγχου που διενήργησε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

66 του ν.2238/1994 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005, η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 414/31.12.2013 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017.
2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί του κύρους των βιβλίων. Η μη προσκόμιση των βιβλίων οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας. Η πλημμελής τήρηση των βιβλίων οφειλόταν σε συγγνωστή πλάνη. Μη νόμιμος ο τεκμαρτός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων. Έλλειψη υπαιτιότητας ως προς την έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου.
3. Νομικά πλημμελείς και ακυρωτές οι πράξεις λόγω μη τήρησης της διαδικασίας της παρ. 5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας*».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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». Η φράση «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου» συμπληρώθηκε 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).

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 5 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του υπ' 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, κατέληξε 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 το άρθρο 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

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 και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, 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 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 φορολογουμένου.

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, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα υπό κρίση οικ. έτη έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Συγκεκριμένα, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι υπ' αριθ., και αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003, 2004 και 2005 υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα στις 19/05/2003, 14/04/2004 και 22/04/2005 αντίστοιχα, όμως οι υπ' αριθ./2006 και/2008 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2005 – 31.12.2005) και 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006), υποβλήθηκαν την 22/09/2006 και 24/01/2008, αντιστοίχως, ήτοι εκπρόθεσμα και συνεπώς, για τα εν λόγω οικ. έτη έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ./08.04.2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου/22.04.2014) διαβιβάστηκε η από 16/12/2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και καταλογίστηκαν – μεταξύ άλλων – σε βάρος του προσφεύγοντα παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 - 31/12/2004, 01/01/2005 - 31/12/2005 και 01/01/2006 - 31/12/2006 για τις

οποίες εκδόθηκαν, αντιστοίχως, οι υπ' αριθ.//06.08.2015 πράξεις επιβολής προστίμου και κοινοποιήθηκαν την 14/09/2015.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν.3091/2002, περί παρατάσεως του δικαιώματος αυτού για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου, που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις, σε υποθέσεις που έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου, δε δύναται να τύχουν εφαρμογής για υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 84 §4 και 68 §2 του ν.2238/1994, διότι αντίθετη ερμηνεία και σε συνδυασμό με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 19 παρ. 18 του ν.3091/2002, οδηγεί σε στρέβλωση του νομοθετικού πλαισίου, καθώς θα υφίστατο το παράδοξο, η χρήση που έπεται και δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων να έχει χρόνο παραγραφής μεγαλύτερο από το δεκαετή χρόνο παραγραφής που προβλέπεται για υποθέσεις που καταλαμβάνονται από τα άρθρα 84 §4 και 68 §2 του ν.2238/1994, ήτοι ενδεκαετία. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, θα υφίστατο τέτοια ανωμαλία και στις λοιπές φορολογίες, και ειδικότερα στο Φ.Π.Α., όπου για χρήση που δεν εκδόθηκε η κατ' άρθρο 49§1 του ν.2859/2000 αρχική πράξη καταλογισμού, για την οποία χρήση περιήλθε συμπληρωματικό, κατά την έννοια του άρθρου 68 §2 του ν.2238/1994, στοιχείο το πρώτο έτος μετά την κανονική παραγραφή και έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός του έτους αυτού απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, η φορολογική αρχή δεν θα μπορεί να εκδώσει για τη χρήση αυτή την προβλεπόμενη από το άρθρο 49 §3 του ν.2859/2000 συμπληρωματική πράξη αλλά θα δύναται να εκδώσει αρχική για τη χρήση που έπεται της βαρυνόμενης με την ιδιάζουσα παράβαση, έως τη συμπλήρωση του μετατιθέντος χρόνου παραγραφής, δηλαδή σε συνολικό χρόνο 11 ετών, δίχως να απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου και καθ' υπέρβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του ίδιου νόμου. Εν ολίγοις, αν ήθελε ερμηνευθεί ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στην παρ. 18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, καταλαμβάνει και υποθέσεις στις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ. με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, πέραν του αρχικού χρόνου κανονικής παραγραφής (πενταετία), ήτοι εντός της δεκαετίας, η μετάθεση του χρόνου παραγραφής των επόμενων χρήσεων θα είχε ως αποτέλεσμα τη νομιμοποίηση της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει αρχική καταλογιστική πράξη εντός ενδεκαετίας, δεκαετίας κ.ο.κ., δηλαδή σε χρόνο υπερδιπλάσιο του χρόνου κανονικής παραγραφής. Η σκέψη αυτή ενισχύεται ακόμη περισσότερο από το υπ' αριθ. 1114957/1928/ΔΕ-ΑΕ/23.12.2003 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου με το οποίο κοινοποιούνται διατάξεις περί παράτασης παραγραφής και μεταξύ άλλων παρέχονται οδηγίες και

ερμηνεύονται οι παρ. 2 και 3 του άρθρου 22 του ν.3212/2003. Οι εν λόγω διατάξεις νόμου ορίζουν ότι: «2. Στο τέλος της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α') προστίθεται νέο εδάφιο που έχει ως εξής: "Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια." 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων....». Στο προαναφερθέν έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου αναφέρεται, ρητώς, ότι: «2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση ενώ δεν έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής. 3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/02, όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής. Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τις επόμενες αυτών, κατά ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής....». Από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ερμηνείες και σκέψεις συνάγεται ότι ο νομοθέτης θεσμοθέτησε την προβλεπόμενη από την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002 **μετάθεση** του χρόνου παραγραφής των επόμενων χρήσεων, υπό τον όρο της έκδοσης των προστίμων του Κ.Β.Σ. για παραβάσεις εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων εντός του χρόνου της κανονικής παραγραφής, αφού σε διαφορετική περίπτωση απαιτείται η συνδρομή των

προϋποθέσεων του άρθρου 68 §2 του ν.2238/1994, ώστε να καταλαμβάνονται οι υποθέσεις από το άρθρο 84 §4 του ίδιου νόμου.

Επειδή 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, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν.3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν 3899/2010), 18 παρ. 2 του ν.4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς τις επίμαχες χρήσεις 2002, 2003 και 2004.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 17/02/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, για τα οικ. έτος 2003, 2004 και 2005 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, δεδομένου ότι δε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των εν λόγω οικ. ετών, καθόσον κατ' εφαρμογή της υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, ακόμη και υπό την εκδοχή της ύπαρξης νέων στοιχείων, εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της δεκαετίας από το τέλος των ετών 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα, δη την 17/02/2017.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται δεκτός για τα οικ. έτη 2003, 2004 και 2005, για τα οικ. έτη 2006 και 2007 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαπενταετούς παραγραφής, ενώ σε κάθε περίπτωση το οικ. έτος 2007 εμπίπτει στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των οικ. ετών 2003, 2004 και 2005, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 24 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα..... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τρόπο της αποθήκευσης και της μορφής των

δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή....».

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.... ».

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (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 ΔΟΥ 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. 3. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς, 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, 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 αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, 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 το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων 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..... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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 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. 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. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. 2. 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. 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..... γ) 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%). 3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν....».

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για απώλεια φορολογικών βιβλίων και στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά, η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ' του ν.2523/1997, ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: «Σ.τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους (Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε. 1076635/16/0015/14.7.2008)».

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η επίκληση της παραδρομής ή της συγγνωστής πλάνης έχει νομικό έρεισμα μόνο ως προς το χαρακτηρισμό του κύρους των βιβλίων ως ανεπαρκών. Εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2005 – 31.12.2005 και 01.01.2006 – 31.12.2006 ανακριβή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις (41090/13.06.2016, 56626/16.08.2016) ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα προς φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων (δαπανών, εξόδων, αγορών) στον φορολογικό έλεγχο. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανυπαίτιας απώλειας βιβλίων και στοιχείων προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι δεν αποδεικνύεται ότι επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια. Επιπρόσθετα, από τους διενεργηθέντες ελέγχους (προγενέστερους και παρόντα) διαπιστώθηκαν παραβάσεις και καταλογίστηκαν πρόστιμα, για τη χρήση 2005 έκδοση δεκαεννέα εικονικών φορολογικών στοιχείων (τριών Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής και δεκαέξι Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης), καθαρής αξίας 63.921,61€ πλέον Φ.Π.Α. 11.675,14€, και για τη χρήση 2006 έκδοση είκοσι εικονικών φορολογικών στοιχείων (τεσσάρων Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής και δεκαέξι Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης), καθαρής αξίας 91.709,49€ πλέον Φ.Π.Α. 17.311,11€. Λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες σκέψεις, διατάξεις και γεγονότα, ορθά η ελεγκτική αρχή, έκρινε τα βιβλία των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2005 – 31.12.2005 και 01.01.2006 – 31.12.2006 ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και σύγκρισής τους με τα λογιστικά κέρδη. Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή προσαύξησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά 8%, κατ' εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων και προϋποθέσεων της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, διότι υφίσταται έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου και μη νόμιμου τεκμαρτού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «5. Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την

κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν εμπίπτει στις προϋποθέσεις της ανωτέρω διάταξης, καθώς ο έλεγχος διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. και όχι από τα διαπεριφερειακά ελεγκτικά κέντρα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των πράξεων, λόγω μη τήρησης της διαδικασίας της παρ. 5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «... Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέδωσε την 31/10/2016 στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./19.10.2016 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, όπως τα άρθρα 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζουν, στα οποία ο προσφεύγων δε ανταποκρίθηκε.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (του προβλεπόμενου από τα άρθρα 28 και 62 του ν.4174/2013) και μη άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από 29/06/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./17.02.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 οικ. έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
2. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
3. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
4. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
5. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και
6. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./17.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./17.02.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997 του οικ. έτους 2003

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας εισήγησης	Διαφορά απόφασης - εισήγησης
Πρόστιμο	300,00€	0,00€	-300,00 €

Η υπ' αριθ./17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας εισήγησης	Διαφορά απόφασης - εισήγησης
Φορολογητέο εισόδημα	3.922,04 €	1.984,94 €	-1.937,10 €
Κύριος Φόρος	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	0,00 €	0,00 €	0,00 €

**Η υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας εισήγησης	Διαφορά απόφασης - εισήγησης
Κύριος Φόρος	3.043,53 €	0,00 €	-3.043,53 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.652,24 €	0,00 €	-3.652,24 €
Σύνολο για καταβολή	6.695,77 €	0,00 €	-6.695,77 €

**Η υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας εισήγησης	Διαφορά απόφασης - εισήγησης
Κύριος Φόρος	26.163,94 €	0,00 €	-26.163,94 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	31.396,73 €	0,00 €	-31.396,73 €
Σύνολο για καταβολή	57.560,67 €	0,00 €	-57.560,67 €

**Η υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006**

Κύριος Φόρος	721,82 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	866,18 €
Σύνολο για καταβολή	1.588,00 €

**Η υπ' αριθ.//17.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007**

Κύριος Φόρος	26.209,02 €
--------------	-------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	31.450,82 €
Σύνολο για καταβολή	57.659,84 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.