



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 06/11/2017

Αριθμός απόφασης: 5705

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών:

-Της υπ'αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003), με την οποία επεβλήθη σε βάρος του, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 114.354,24€, πλέον προσθέτου φόρου ποσού 137.225,09€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 251.579,33€.

-Της υπ'αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 671,09€, πλέον προσθέτου φόρου ποσού 805,31€, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 1.476,40€.

-Της υπ'αρ.(...../2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997 διαχ. περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, ποσό 3.264,00€, ήτοι το τριπλάσιο του φόρου 1.088,00€, που εξέπεσε λόγω λήψης ενός(1) εικονικού φορολογικού στοιχείου(ΤΠ-ΔΑ), αξίας 13.600,00€ από τον

-Της υπ'αρ...../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/15 διαχ. περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του πρόστιμο ποσού 5.440,00€, ήτοι το 40% της αξίας 13.600,00 € ενός(1) εικονικού φορολογικού στοιχείου(ΤΠ-ΔΑ) .

-Της υπ'αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχ. περίοδος 01/01/2004-31/12/2004), με την οποία επεβλήθη σε βάρος του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 150.190,91€, πλέον προσθέτου φόρου ποσού 180.229,09€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, και συνολικά ποσό 330.420,00€.

-Της υπ'αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 29.850,26€, πλέον προσθέτου φόρου ποσού 35.820,31€, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 65.670,57€.

-Της υπ'αρ...../2017(...../2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, διαχ. περιόδου 01-01-2004/31-12-2004, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997 ποσού 61.504,05€, ήτοι το τριπλάσιο του φόρου 20.501,35 €, που εξέπεσε λόγω λήψης δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΠ-ΔΑ), αξίας 241.902,38 € από τον και την

-Της υπ'αρ./17(...../2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/15, διαχ. περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 με την οποία επεβλήθη σε βάρος του πρόστιμο ποσού 96.760,95€, ήτοι το 40% της αξίας 241.902,38 € δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΠ-ΔΑ).

-Της υπ'αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχ. περίοδος 01/01/2006-31/12/2006), με την οποία επεβλήθη σε βάρος του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 142.868,71€, πλέον προσθέτου φόρου ποσού 171.442,45€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 314.311,16€.

-Της υπ'αρ. (...../2017)/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 9.435,55€, πλέον προσθέτου φόρου ποσού 32.229,41€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 59.087,25€.

-Της υπ'αρ. (...../2017)/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, διαχ. περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 με την οποία επεβλήθη σε βάρος του πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997 ποσού 28.306,71€, ήτοι το τριπλάσιο του φόρου 9.435,57 €, που εξέπεσε λόγω λήψης τεσσάρων(4) εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΠ-ΔΑ), αξίας 49.660,80€ από την και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο Ιστορικό

Στον προσφεύγοντα κατόπιν της με αριθ...../16 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 και ν.4174/13.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα παρακάτω :

α) το με αριθ.πρωτ...../2010 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Ιστιαίας (αριθ.πρωτ. ΔΟΥ/2010), με συνημμένες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, που αφορούν τους φορολογούμενους δικής της αρμοδιότηταςμε αντικείμενο εργασιών έμπορος ειδών διατροφής, τυροκομικών, ελαίων κλπ, και με αντικείμενο εργασιών Σούπερ μάρκετ-ψησταριά, με τις οποίες κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, που εξέδωσαν αυτοί προς τον προσφεύγοντα για αγορές αναλωσίμων υλικών που χρησιμοποιούσε αυτός για την εκμετάλλευση της κατασκήνωσης που διατηρούσε στον, στις διαχειριστικές περιόδους 2003 αξίας 13.600,00 ευρώ (ΦΠΑ 1.088,00) και 2004 συνολικής αξίας 241.902,38 ευρώ(ΦΠΑ 20.501,35).

β) η με αριθ...../16 οριστική πράξη προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.06-31.12.06, που εκδόθηκε ύστερα από την σύνταξη της από 8.11.16 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών, με την οποία διαπιστώθηκε παράβαση του ΚΒΣ για λήψη (4) τεσσάρων εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 49.660,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.435,57 Ευρώ με εκδότηρα την επιχείρηση ΑΦΜ με και επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 19.864,32 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν 4337/2015. Κατά της ως άνω πράξης ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή και έχει εκδοθεί από την υπηρεσία μας η αριθ/17 απορριπτική απόφαση.

Ο προσφεύγων έχει περαιώσει τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003, 01-01-31/12/2004, και 01/01-31/12/2006, αποδεχόμενος το υπ'αρ./3 της 28-6-2009 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν. 3697/2008 της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, συνολικού ποσού 55.570,46 ευρώ.

Επειδή τα παραπάνω στοιχεία κρίθηκαν ως συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 04.04.2017 Εκθέσεων Μερικού ελέγχου ΚΒΣ, Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/97) της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, ισχυριζόμενος τα παρακάτω:

1. Έλλειψις της κατά νόμον ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των εκδοθεισών εις βάρος μου Πράξεων, ως και των μετ' αυτών κοινοποιηθεισών Εκθέσεων ελέγχου - Παράνομη αντιστροφή του βάρους αποδείξεως της αποδιδόμενης εικονικότητας των συναλλαγών - Μη νόμιμη και ελλιπής αιτιολογία ως προς την αποδιδόμενη εικονικότητα της συναλλαγής των επίμαχων τιμολογίων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για άπασες τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους:
3. Παράνομος και εσφαλμένος εξωλογιστικός προσδιορισμός

.....

Εν όψει ότι για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν απεδείχθη οιαδήποτε παράβαση λήψεως εικονικών τιμολογίων, οι εντεύθεν προς καταλογισμό φόροι, πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα, ως αυτοί διαλαμβάνονται στις προσβαλλόμενες Πράξεις είναι μη νόμιμοι.

Επιπλέον, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2006 και ο λογιστικός προσδιορισμός για την χρήση 2006 συνεπεία της κρίσης αυτής είναι επίσης μη νόμιμος και πρέπει να ακυρωθεί.

Επικουρικώς, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός που η φοροελεγκτική Αρχή της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών διενήργησε είναι εσφαλμένος και μη νόμιμος.

.....

Μη νομίμως & όλως εσφαλμένως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής μου με τον συντελεστή της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994. Ειδικότερον, η προσαύξηση αυτή αναφέρεται σε ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΕΣΟΔΩΝ ή/ και ΕΚΔΟΣΗ εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, αναφορικώς με τον εξωλογιστικό ως προς τον Φ.Π.Α. προσδιορισμό, επισημαίνω πως η παράλειψη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησεως εν όψει επιβολής Φ.Π.Α. συνιστά νομική πλημμέλεια και καθιστά ακυρώσιμη την πράξη (ΣτΕ 754/2003). Εν προκειμένω στην συμπροσβαλλόμενη Έκθεση Έλεγχου Φ.Π.Α, ΔΕΝ υφίσταται η ελαχίστη, έστω, αναφορά των πραγματικών περιστατικών που η φοροελεγκτική Αρχή έλαβε υπ' όψιν της προκειμένου να κρίνει τα βιβλία της επιχειρήσεώς μου ως ανακριβή, αλλ' ούτε για ποιο λόγο και με ποιο τρόπο επαναπροσδιόρισε τις εκροές μου, παρά μόνον γίνεται απλή επίκληση της συμπροσβαλλομένης Εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μόνον ως προς το σκέλος της που αφορά στον εκεί αναφερόμενο προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων μου (σελ. 104,105 & 106 Εκθέσεως Ελέγχου Φ.Π.Α.).

4. Έλλειψη νομιμότητος επανελέγχου και επιβολής κυρώσεων για τις διαχειριστικές περιόδους έως και 31.12.2006, λόγω περαιώσεως

.....

Μετά ταύτα, μη νομίμως η φοροελεγκτική Αρχή της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρησή μου ως προς τις ανωτέρω περαιωθείσες χρήσεις, καθώς δεν υφίσταται κανένα απολύτως νέο-συμπληρωματικό στοιχείο νομίμως επικληθέν, εκ του οποίου να προκύπτει εις βάρος μου απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ή άλλες φορολογικές παραβάσεις.

5. Επικουρικώς, εφαρμογή τόκων αντί πρόσθετων φόρων άρθρου 1 Ν. 2523/1997: Β6. Επικουρικώς, μη νόμιμη επιβολή προσθέτων φόρων επί του συνόλου, και όχι μόνον επί της διαφοράς καταλογισθέντος Φ.Π.Α. – Εσφαλμένη άθροιση των επί μέρους καταλογιζομένων ποσών.

Εν προκειμένω, μη νομίμως επεβλήθησαν εις βάρος μου πρόσθετοι φόροι επί του συνόλου, και όχι μόνον επί της διαφοράς ποσού 9.435,55€ που προκύπτει επί τη βάσει της υπ' αριθμ 239/04-04-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2006, καθώς επί της ανωτέρω διαφοράς (9.435,55€), καταλογίστηκαν οι πρόσθετοι φόροι της παρ. 1 και 2 Ν. 2523/1997 ποσού 32.229,41€, αντί ανωτάτου ορίου 120%, ήτοι 11.322,66 €.

Μετά ταύτα, το προκύπτον σύνολο των επί μέρους καταλογιζομένων ποσών (9.435,55+11.322,66) ανέρχεται σε 20.758,21€, και όχι στο συνολικώς καταλογιζόμενο ποσό εκ 59.087,25€, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, είναι και λογιστικώς εσφαλμένο, καθώς δεν προκύπτει από την άθροιση των επί μέρους καταλογιζομένων ποσών που το συναπαρτίζουν.

Β]. Παραβίαση της Αρχής της εφαρμογής της ευμενέστερης και ηπιότερης διατάξεως - Μη νόμιμος καταλογισμός παραβάσεων Κ.Β.Σ

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Επί του λόγου της παραγραφής

A.1 Οικ.έτη 2004 και 2005

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 στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,)

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 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:

«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 περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

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

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

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της

πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α.».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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 δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, και συγκεκριμένα στο σκεπτικό των παρ.8,9 και 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρθηκαν τα εξής:

«8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: `Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». `Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». `Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». `Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010 (Α'58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του Ν. 3862/2010 (Α'113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: `Άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». `Άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις

31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του Ν. 4098/2012 (Α΄ 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». Άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 (Α΄ 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». Άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 (Α΄ 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 (Α΄ 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων

αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 61 παρ. 8 του Ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». Άρθρο 97 του Ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του Ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από

δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον Ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του Ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίστηκε ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. ...»

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι,

επανελημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων...».

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84

του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, από τις από 04/04/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Α Αθηνών και από το Μηχανογραφικό σύστημα taxis, δεν προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ που υπέβαλλε ο προσφεύγων για τις διαχειριστικές περιόδους 2003, 2004 και 2006.

Βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, οι διαχειριστικές περίοδοι 2003 και 2004 έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Α.2 Οικ. έτος 2007(διαχειριστική περίοδος 2006)

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), 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 2397/1990).

Επειδή ιδιαίτερος δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά 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 (σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ1002/2001 : «Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 2006 ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση συμπληρωματικά στοιχεία και συγκεκριμένα το αριθ.πρωτ./2016 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ(αριθ. πρωτ. Α Δ.Ο.Υ Αθηνών/2016), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2^α του ν.2238/94 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ.11 εδ.α του ν.4174/13.

Επομένως η χρήση 2006 παραγράφεται την 31.12.2017.

Επί των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 ν.4337/2015:

«..Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997:

«Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη...»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην

οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου των από 8.11.16 και 4.04.2017 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 και του ν.4174/13 της Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών που συντάχθηκαν μετά τη λήψη σχετικής έκθεσης ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Ιστιαίας για τους εκδότες των τιμολογίων και την και του πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ για την επιχείρηση

Όσον αφορά τους εκδότες των τιμολογίωνκαι την, σύμφωνα με την από 26/02/2010 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Ιστιαίας, τα εκδοθέντα τιμολόγια για τη χρήση 2004,για τον μεν πρώτο εξ αυτών κρίθηκαν εικονικά προς τη συναλλαγή διότι είχε κηρυχτεί σε κατάσταση πτώχευσης, το μεταφορικό μέσο ΦΙΧ με αριθμό ιδιοκτησίας του, είναι ωφέλιμου φορτίου 3.110 κιλά, η εξόφληση των τιμολογίων γίνεται με μετρητά, δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές τιμολογίων ,δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, πωλεί κρέατα χωρίς να το έχει δηλώσει και δεν ανταποκρίθηκε σε καμιά πρόσκληση για έλεγχο.

Για τη δεύτερη φορολογούμενη τα εκδοθέντα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά προς τη συναλλαγή, διότι, αυτά δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία, από τις συγκεντρωτικές τιμολογίων προκύπτει ότι αυτή προμηθεύτηκε είδη καθαρισμού αξία 3.023,75 ευρώ και ελαιόλαδα αξίας 7.809,97 ευρώ, το μεταφορικό μέσο ΦΙΧ με αριθμό είναι ωφέλιμου φορτίου 3.110 κιλά, η εξόφληση των τιμολογίων γίνεται με μετρητά και η υποβληθείσα εκκαθαριστική ΦΠΑ είναι ανακριβής.

Για τον εκδότη (ΑΦΜ), σύμφωνα με την από 8.11.16 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Α Αθηνών, στην οποία αποτυπώθηκαν οι διαπιστώσεις ελέγχου της ΠΔ ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτές αναφέρονται στο με αριθ.πρωτ...../2016 φάκελο υπόθεσης για την εν λόγω επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι ήταν ανύπαρκτος συναλλακτικά επιχείρηση.

Επειδή, οι ανωτέρω εκδότες, εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία, ζημίωσαν το Ελληνικό Δημόσιο μη αποδίδοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ, και οι λήπτριες εταιρείες λαμβάνοντας τα φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, εξέπιπταν τον αναλογούντα ΦΠΑ και αύξαναν τις δαπάνες τους με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών, 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 είναι εικονικές.

Επειδή, τα αναλογούντα ποσά ΦΠΑ που αντιστοιχούν στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία και τα οποία έχουν εκπέσει από τις φορολογητέες εισροές της χρήσης 2006 δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν πραγματοποιηθείσες δαπάνες με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι κατά περιεχόμενο επαρκώς συγκεκριμένο, κάτι που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2238/94<<Ακαθάριστο εισόδημα>>:

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)

β)

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή**, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των 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 προσ αυξάνεται 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94:

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.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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.

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 στην νόθευση αυτών.

β)

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

δ)

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 τον 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.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.

4. Κατ' εξαίρεση για τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, εφόσον περιέχονται στον ειδικό πίνακα που αναφέρεται στο επόμενο εδάφιο, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων.[1]

Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στις αγορές περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

5. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές:

α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.

β) Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.

γ) Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:

αα) από την πρώτη κατηγορίας στην τρίτη κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία τους που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων,

ββ) από τη δεύτερη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δε

διατέθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας,

γγ) από την τρίτη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.

6.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4.του άρθρου 30 του ΠΔ 186/99:

.....

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,**

.....

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.

.....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) [Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Επειδή, σύμφωνα με το Αριθμ. Πρωτ. 1093284/1807/Α0012/03-10-2007 απαντητικό έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα <<Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων σε περίπτωση ανακρίβειας βιβλίων του Κ.Β.Σ>>, ορίζονται τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004, μεταξύ άλλων 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 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

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

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την 1058329/1851/ΔΕ-Α7ΠΟΛ.1087/10.6.2005 διαταγή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη

έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ό,τι αφορά στις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι **ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος** και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

3. Ακόμα, με την ίδια πιο πάνω διαταγή μας, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/94, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

4.

Επειδή, σύμφωνα με περιεχόμενα στην συνταχθείσα από 04/04/17 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος και συγκεκριμένα στα κεφάλαια XV (πόρισμα ελέγχου) και XVI (προσδιορισμός αποτελεσμάτων), τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΠ-ΔΑ), ως προς τη συναλλαγή, αξίας 49.660,80€ από την επιχείρηση

Στη συνέχεια ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών έγινε εξωλογιστικά και συγκεκριμένα:

-Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, με προσαύξηση κατά 4% των δηλωθέντων εκ 1.128.828,24 ευρώ, ήτοι κατά ποσό 45.153,13 ανερχόμενα κατ' έλεγχο σε 1.173.981,37 ευρώ.

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στο ποσό των 528.291,62 ευρώ και συγκεκριμένα δια πολλαπλασιασμού του ως άνω προσδιορισθέντος ποσού ακαθάριστων εσόδων με ΜΣΚΚ προσαυξημένο κατά 80%, ήτοι 1.173.981,37 ευρώ X 45% (25% X 80% = 45%) = 528.291,62 ευρώ.

Τα λογιστικά κέρδη προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΚΚ δήλωσης:	142.899,84 ευρώ
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου(τα εικονικά τιμολόγια)	<u>49.660,80 ευρώ</u>
Σύνολο ΚΚ	192.560,64 ευρώ

Ως φορολογητέα ΚΚ ελήφθησαν τα μεγαλύτερα εξωλογιστικά 528.291,62 ευρώ

Επειδή, σύμφωνα με το Αριθμ. Πρωτ. 1093284/1807/A0012/03-10-2007 απαντητικό έγγραφο, ως απόκρυψη για την εφαρμογή της προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά 4% ή 8%(περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994), νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος, ενώ στη προκειμένη περίπτωση έχουμε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που επηρεάζουν το σκέλος των εξόδων.

Ο προσδιορισμός από τον έλεγχο των ακαθάριστων εσόδων με τη πρόσθεση στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ποσοστού 8% για τη χρήση 2004 και 4% για τη χρήση 2006, δεν αιτιολογείται επαρκώς, και έπρεπε να γίνει βάσει της διάταξης του άρθρου 30 παρ.3 γ α' εδάφιο, δηλαδή με βάση στοιχεία και πληροφορίες για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές, τις 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, διαπιστώσεις που δεν αναφέρονται στην από 04/04/2017 Έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Α ΑΘΗΝΩΝ.

Με βάση τα παραπάνω και επειδή οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αφορούν αγορές αναλωσίμων υλικών (τροφή, υλικά καθαριότητας κατασκήνωσης), τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα για τη διαχειριστική περίοδο 2006 γίνονται αποδεκτά, τα δε βιβλία του προσφεύγοντα να κριθούν ως ανακριβή λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, καθόσον επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα.

Τα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη για τη διαχειριστική περίοδο 2006 προσδιορίζονται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης 1.128.828,24 ευρώ

Καθαρά κέρδη 1.128.828,24 ευρώ Χ 45%= 507.972,71 ευρώ αντί 528.291,62 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος. Φορολογητέα κέρδη 507.972,71 ευρώ, επειδή είναι μεγαλύτερα των λογιστικών 192.560,64 ευρώ.

Επειδή, στη φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος λόγω του ότι τα ακαθάριστα έσοδα της εκκαθαριστικής δήλωσης και των περιοδικών δηλώσεων είχαν διαφορά, έλαβε υπ' όψιν του αυτά των περιοδικών δηλώσεων, ήτοι τα μεγαλύτερα που ανέρχονται σε 1.189.226,55 ευρώ, τα οποία θα ληφθούν υπ' όψιν και με την παρούσα απόφαση ως φορολογητέα έσοδα.

Το χρεωστικό ποσό 26.857,84 ευρώ που καταλογίζεται αποτελείται από το ποσό των 17.422,29 ευρώ, που δεν αποδόθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης λόγω μεταφοράς διαφορετικού πιστωτικού υπολοίπου από περιοδική σε περιοδική δήλωση, και το ποσό των 9.435,55 ευρώ που είναι ο ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο εισροών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις:

α. Την από 8.11.2016 Έκθεση Ελέγχου Π.Δ. 186/1992 ΚΒΣ και Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ Α Αθηνών, κατόπιν της οποίας καταλογίστηκε η με αριθ. 955/08-11-16 οριστική πράξη προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.06-31.12.2006 και

β. Την από 04/04/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 ΚΒΣ και Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.)

γ. Την από 04/04/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000,

δ. Την από 04/04/2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, αφορώσες τη χρήση 2006, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις, ως προς τον χαρακτηρισμό των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και της μη έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών της χρήσης 2006, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 08.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2003-31.12.2003

- 1.Εισόδημα :καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν
- 2.ΦΠΑ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν
- 3.Πρόστιμο ΦΠΑ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν
- 4.ΚΒΣ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2003-31.12.2004

- 1.Εισόδημα :καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν
- 2.ΦΠΑ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν
- 3.Πρόστιμο ΦΠΑ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν
- 4.ΚΒΣ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2006-31.12.2006

- 1.Εισόδημα:
1.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Από εμπορικές επιχειρήσεις	142.899,84		507.972,71	0,00	365.072,87
Συνολικό εισόδημα	142.899,84	0,00	507.972,71	0,00	365.072,87
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00

Υπόλοιπο	142.899,84	0,00	507.972,71	0,00	365.072,87
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00				0,00
Άθροισμα	142.899,84	0,00	507.972,71	0,00	365.072,87
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	3.542,00	0,00	3.542,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	139.357,84	0,00	504.430,71	0,00	365.072,87

1.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	139.357,84	49.768,14	504.430,71	195.797,28	
1.	Του συζύγου		220,00		220,00	146.029,14
	Μείωση του φόρου					
	Υπόλοιπο φόρου (α)		49.548,14		195.577,28	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00	0,00	0,00	0,00	
2.	Της συζύγου				0,00	0,00
	Μείωση του φόρου					
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00		0,00	0,00
B.	Συμπληρωματικός φόρος					
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		0,00		-11.288,00	
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		49.548,14		184.289,28	134.741,14
Γ.	Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί					
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :					
	α) Κινητές αξίες			0,00		
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις	54.662,40		54.662,40		
	γ) Ακίνητα			0,00		
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες	0,00		0,00		
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα			0,00		
	στ) Την αλλοδαπή			0,00		
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :					
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			0,00		
	β) Ειδικών περιπτώσεων		54.662,40	0,00	54.662,40	
	3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση					
	Υπόλοιπο φόρου		-5.114,26		129.626,88	134.741,14
Δ.	Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :					
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				0,00	0,00
	2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00	0,00
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00

4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					0,00	0,00
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					0,00	0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής					161.689,37	161.689,37
	Ανακρίβεια	έως 120%	120,00%			
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.			0,00%		0,00	0,00
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					0,00	0,00
9. Εισφορά ΕΛΓΑ					0,00	0,00
10. Εισφορά Αλληλεγγύης						0,00
11. Τέλος Επιτηδεύματος					0,00	0,00
Σύνολο				-5.114,26	291.316,26	296.430,52
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών				0,00	0,00	0,00
			Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00	291.316,26	291.316,26
			Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	5.114,26	0,00	-5.114,26
Ποσό που επιστράφηκε				5.114,26	5.114,26	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				0,00	296.430,52	296.430,52

2.ΦΠΑ: 59.087,25 €

3.Πρόστιμο ΦΠΑ: 28.306,71€

Σύνολο :383.824,48 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.