



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.10.2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 2082

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333254

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

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

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ ....., κατά των υπ' αριθ. .... και ..... πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα, των υπ' αριθ. .... και ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. .... και ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. .... και ..... πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. .... και ..... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα και τις υπ' αριθ. .... και ..... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 88.810,00 €, λόγω λήψης είκοσι ένα (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 222.025,00 €.

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 40.613,58 €, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 86.759,92 € τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη και λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 58.154,00 €.

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 26.704,96 €, λόγω λήψης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 130.591,50 € τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη και μη θεώρησης-τήρησης βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 586,66 €, λόγω μη θεώρησης-τήρησης βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2005, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 506.831,27 €, πλέον πρόσθετου φόρου 608.197,52 €, τέλη χαρτοσήμου 12.380,89 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 2.476,17 €, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου 14.857,07 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 2.971,40 €, δη σύνολο φόρου 1.147.714,32 €, μείον βεβαιωθέντων ποσών ν. 3888/2010 178.719,92 €, τελικό σύνολο για καταβολή 968.994,40 €, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 1.499.450,50 €. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 101.527,07 €, πλέον πρόσθετου φόρου 121.832,48 €, δη σύνολο φόρου 223.359,55 €, μείον βεβαιωθέντων ποσών ν. 3888/2010 201.901,64 €, τελικό σύνολο για καταβολή 21.457,91 €, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 489.833,44 €. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 543.078,20 €, πλέον πρόσθετου φόρου 651.693,84 €, δη σύνολο φόρου 1.194.722,04 €, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 770.732,10 €, αλλά και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανεπαρκών λόγω μη θεώρησης-τήρησης βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών. Επειδή, τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού ήταν μεγαλύτερα από τα κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού, η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2008, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 489.792,41 €, πλέον πρόσθετου φόρου 587.750,89 €, δη σύνολο φόρου 1.077.543,30 €, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 930.409,02 €, αλλά και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανεπαρκών λόγω μη θεώρησης-τήρησης βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών. Επειδή, τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού

προσδιορισμού ήταν μεγαλύτερα από τα κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού, η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2009, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 917.445,31 €, πλέον πρόσθετου φόρου 1.100.934,37 €, δη σύνολο φόρου 2.018.379,68 €, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 929.743,42 € αλλά και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανεπαρκών λόγω μη θεώρησης-τήρησης βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών. Επειδή, τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού ήταν μεγαλύτερα από τα κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού, η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2010, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 801.992,64 €, πλέον πρόσθετου φόρου 962.391,16 €, δη σύνολο φόρου 1.848.976,23 €, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 842.651,46 € αλλά και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανεπαρκών λόγω μη θεώρησης-τήρησης βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών. Επειδή, τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού ήταν μεγαλύτερα από τα κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού, η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 55.182,20 €, πλέον πρόσθετου φόρου 66.218,64 €, δη σύνολο φόρου 121.400,84 €, μείον βεβαιωθέντων ποσών ν. 3888/2010 48.595,95 €, τελικό σύνολο για καταβολή 72.804,89 €, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 80.167,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου 96.200,67 €, δη σύνολο φόρου 176.367,90 €, μείον βεβαιωθέντων ποσών ν. 3888/2010 35.552,21 €, τελικό σύνολο για καταβολή 140.815,69 €, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. χωρίς να

υφίσταται τέτοιο δικαίωμα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 67.479,47 €, πλέον πρόσθετου φόρου 80.975,36 €, δη σύνολο φόρου 148.454,83 €, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 17.021,09 €, πλέον πρόσθετου φόρου 20.425,31 €, δη σύνολο φόρου 37.446,40 €, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Ειδικότερα, από τον έλεγχο, πλέον των λοιπών λογιστικών διαφορών, διαπιστώθηκε η λήψη των κατωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων:

Χρήση	Υφιστάμενες παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών	Παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών με τον παρόντα έλεγχο	Πληροφοριακό δελτίο	Καθαρή αξία εικονικών	Φ.Π.Α. εικονικών
2004	Α.Ε.Π. Νο .../2012		Έκθεση ελέγχου .../2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας	62.750,00€	11.295,00€
2004		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακό δελτίο ....11.2009 της Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....11.2009)	50.000,00€	9.000,00€
2004		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακά δελτία ....04.2009 και ....04.2009 του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....05.2009 και ....05.2009)	36.200,00€	6.516,00€
2004		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακό δελτίο ....07.2009 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....07.2009)	59.645,00€	10.736,10€
2004		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακό δελτίο ....07.2014 του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....08.2014)	50.585,00€	9.105,30€
2004		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακό δελτίο ....01.2010 της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....01.2010)	25.595,00€	4.596,00€
<b>Συνολικό ποσό ζήτησης-λήψης εικονικών χρήσης 2004 (οικονομικό έτος 2005)</b>				<b>284.775,00€</b>	<b>51.248,40€</b>

Χρήση	Υφιστάμενες παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών	Παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών με τον παρόντα έλεγχο	Πληροφοριακό δελτίο	Καθαρή αξία εικονικών	Φ.Π.Α. εικονικών
2005	Α.Ε.Π. Νο .../2012		Έκθεση ελέγχου .../2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας	52.425,00€	9.960,75€
2005	Α.Ε.Π. Νο .../2015		Πληροφοριακό δελτίο ....06.2014 του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....06.2014)	100.000,00€	19.000,00€
2005		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακά δελτία ....04.2009 και ....04.2009 του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....05.2009 και ....05.2009)	43.134,00€	8.195,46€
2005		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακό δελτίο ....07.2009 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....07.2009)	15.020,00€	2.853,80€
2005		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακό δελτίο ....10.2010 της Δ.Ο.Υ. Β' ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....11.2010)	86.759,92€	16.267,49€
<b>Συνολικό ποσό ζήτησης-λήψης εικονικών χρήσης 2005 (οικονομικό έτος 2006)</b>				<b>297.338,92€</b>	<b>56.277,50€</b>

Χρήση	Υφιστάμενες παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών	Παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών με τον παρόντα έλεγχο	Πληροφοριακό δελτίο	Καθαρή αξία εικονικών	Φ.Π.Α. εικονικών
2006	Α.Ε.Π. Νο .../2012		Έκθεση ελέγχου .../2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας	80.340,00€	15.264,60€
2006		Π.Ε.Π. .../2017	Πληροφοριακό δελτίο ....10.2010 της Δ.Ο.Υ. Β' ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (αρ. πρωτ. εισερχομένου ....11.2010)	130.591,50€	24.811,39€
<b>Συνολικό ποσό ζήτησης-λήψης εικονικών χρήσης 2006 (οικονομικό έτος 2007)</b>				<b>210.931,50€</b>	<b>40.075,99€</b>

Χρήση	Υφιστάμενες παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών	Παραβάσεις ζήτησης-λήψης εικονικών με τον παρόντα έλεγχο	Πληροφοριακό δελτίο	Καθαρή αξία εικονικών	Φ.Π.Α. εικονικών
2007	Α.Ε.Π. Νο .../2012		Έκθεση ελέγχου .../2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας	15.000,00€	2.850,00€
<b>Συνολικό ποσό ζήτησης-λήψης εικονικών χρήσης 2007 (οικονομικό έτος 2008)</b>				<b>15.000,00€</b>	<b>2.850,00€</b>

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- 2) Παραβάση ουσιώδους τύπου. Τυπικές πλημμέλειες της φορολογικής διαδικασίας. Οι ελεγκτές της φορολογικής αρχής ουδέποτε διενήργησαν επιτόπιο έλεγχο στα γραφεία της εταιρείας. Δεν υφίσταται καμία πρόσκληση, ώστε να προσκομιστούν τα επίμαχα παραστατικά. Ουδέποτε συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων εκείνων που αναφέρονται ως λογιστικές διαφορές.
- 3) Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ..

- 4) Παράνομη η διενέργεια φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2004 και 2005 κατόπιν της αποδοχής εκ μέρους της εταιρείας του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010, ο έλεγχος της εταιρείας για τις χρήσεις αυτές έχει κλείσει και ο επανέλεγχος αυτών θα ήταν επιτρεπτός μόνο βάσει νέων συμπληρωματικών στοιχείων, κάτι που δεν συντρέχει στην προκειμένη περίπτωση, καθώς ο έλεγχος έγινε βάσει στοιχείων που ήταν ήδη γνωστά στη φορολογική αρχή. Μη νόμιμος προσδιορισμός λογιστικών διαφορών για τις διαχειριστικές περιόδους-χρήσεις 2004 και 2005. Αοριστία της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., που αφορά τη χρήση 2005, καθώς η φορολογική αρχή αποδέχεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν είναι μεν εικονικά στο σύνολό τους, αδυνατεί δε να προσδιορίσει το ακριβές ποσό της μερικής εικονικής τους αξίας, επιβάλλοντας κατ' αυτό τον τρόπο ανεπιεικείς και δυσανάλογες κυρώσεις.
- 5) Πλημμέλης-Μη νόμιμη αιτιολογία της από .....03.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος ως προς την ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας για τις χρήσεις 2006-2009. Η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών εκ μέρους της εταιρείας δεν συγκαταλέγεται μεταξύ των αναφερόμενων στο άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. παραλείψεων που συνεπάγονται ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων. Η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών δεν οφείλεται σε πρόθεση της εταιρείας, αλλά οφείλεται αποκλειστικά σε συγγνωστή πλάνη εκπορευόμενη από την ύπαρξη της με αριθμό ...../2000 απόφασης απαλλαγής της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, το περιεχόμενο της οποίας καλόπιστα θεώρησε αληθές. Εσφαλμένη προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
- 6) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας λόγω του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού των προστίμων για παραβάσεις Κ.Β.Σ..

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού

φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η **παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».**

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: **α)** Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. **β)** Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 6 της ΠΟΛ. 1052/15.03.2007 ορίζεται ότι: «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. 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.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την



ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 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 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 ή **δ)** περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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 το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με 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 φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**3.** 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**, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1, 3 και 5 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «**1.** Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: **α)** προκειμένου να αποφύγει την

πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, **β)** προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων 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. ...

**5.** Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **α)** με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και **β)** με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.»

**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 δημοσιεύσεως 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 παράλληλα 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, προίσχύουσες 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, επανειλημμένως, 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 ετών...».

**Επειδή**, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15-09-2017 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 άρθ. 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**, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την ΠΟΛ. 1154/04.10.2017 παρείχε οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ανωτέρω με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασής του σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι:

**«1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.**

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

<b>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</b>		
<b>ΧΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ</b>	<b>ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ</b>
<b>2011 και μετά</b>	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
<b>2008 και μετά</b>	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
<b>2006 και μετά</b>	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
<b>2001 και μετά</b>	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις 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, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η ΠΟΛ.1142/2016 και η ΠΟΛ.1088/2017), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

δ) Σε κάθε περίπτωση, τα οριζόμενα στις παρ. 1, 2, 3, 4 και 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270/30.12.2016) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, περί καθορισμού των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν το έτος 2017 και ειδικότερα περί της δυνατότητας ανακατάταξης των υποθέσεων σε σειρά προτεραιότητας, έχουν εφαρμογή και εν προκειμένω.

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ. ...»

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2005 (χρήση 2004) δεδομένου ότι έχει υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος (και χωρίς από το σύστημα taxis και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολής αυτής), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων, καθώς – μεταξύ άλλων – με το υπ' αριθ. πρωτ. ....07.2014 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου .....08.2014) περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής στοιχεία σε βάρος της προσφεύγουσας περί λήψης εικονικών παραστατικών δαπανών. Επιπροσθέτως, σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η ΑΕΠ Νο ...../2012 για ζήτηση-λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 62.750,00 € (βάσει της υπ' αριθ. ..../2012 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας). Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής, για τη χρήση 2004, όσον αφορά τη ζήτηση-λήψη των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 62.750,00 € για τα οποία έχει εκδοθεί η ΑΕΠ Νο ...../2012 και τη ζήτηση-λήψη των πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 50.585,00 € για τα οποία το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας ήρθε στις .....08.2014 (υπ' αριθ. πρωτ. ....07.2014 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας), ήτοι μετά την πενταετία, δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις .....03.2017 καθόσον το (δεκαετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τις 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 αναφορικά με το οικονομικό έτος 2005 δεν είχε παραγραφεί. Ωστόσο και ως ρητά ορίζουν οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1052/15.03.2007 (ερμηνευτικές οδηγίες αναφορικά με το άρθρο 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006) όσον αφορά τις λοιπές λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, τη μη έκπτωση φόρου εισροών στη φορολογία προστιθέμενης αξίας

καθώς και την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για τα υπόλοιπα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, πλην των προαναφερθέντων (ζήτησης-λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 62.750,00 € - βάσει της υπ' αριθ. ....../2012 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και ζήτησης-λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 50.585,00 € για τα οποία το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας ήρθε στις .....08.2014), έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005) και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ ως αντισυνταγματικές.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2006 (χρήση 2005) δεδομένου ότι έχει υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος (και χωρίς από το σύστημα taxis και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολής αυτής), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων, καθώς – μεταξύ άλλων – με το υπ' αριθ. πρωτ. ....06.2014 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου .....06.2014) περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής στοιχεία σε βάρος της προσφεύγουσας περί λήψης εικονικών παραστατικών δαπανών. Επιπροσθέτως, σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η ΑΕΠ Νο ...../2012 για ζήτηση-λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 52.425,00 € (βάσει της υπ' αριθ. ....../2012 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας) και η ΑΕΠ Νο ...../2015 για ζήτηση-λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών ως προς την αξία, χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, με συνολική καθαρή αξία 100.000,00 € (βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. ....06.2014 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας). Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής, για τη χρήση 2005, όσον αφορά τη ζήτηση-λήψη των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 52.425,00 € για τα οποία έχει εκδοθεί η ΑΕΠ Νο ...../2012 και τη ζήτηση-λήψη των τριών (3) μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών ως προς την αξία, χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, με συνολική καθαρή αξία 100.000,00 € για τα οποία έχει εκδοθεί η ΑΕΠ Νο ...../2015 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις .....03.2017 καθόσον το (δεκαετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τις 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 αναφορικά με το οικονομικό έτος 2005 δεν είχε παραγραφεί. Ωστόσο και ως ρητά ορίζουν οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1052/15.03.2007 (ερμηνευτικές οδηγίες αναφορικά με το άρθρο 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006) όσον αφορά τις λοιπές λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, τη μη έκπτωση φόρου εισροών στη φορολογία προστιθέμενης αξίας καθώς και την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για τα υπόλοιπα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, πλην των προαναφερθέντων (ζήτησης-λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 52.425,00 € - βάσει της υπ' αριθ. ....../2012

έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και ζήτησης-λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών ως προς την αξία, χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, με συνολική καθαρή αξία 100.000,00 € - βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. ....06.2014 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας), έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006) και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ ως αντισυνταγματικές.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2007 (χρήση 2006), σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η ΑΕΠ Νο ...../2012 για ζήτηση-λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής, για τη χρήση 2006 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις .....03.2017 καθόσον το (πενταετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τις 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 αναφορικά με το οικονομικό έτος 2007 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο θέσεως σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (01.01.2014) με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 και της παραγράφου 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 περί εικοσαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η αρχική δήλωση με αριθμό .....06.2008 του οικονομικού έτους 2008 στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος είναι δεκαπενταετές και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), αναφορικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η ΑΕΠ Νο ...../2012 για ζήτηση-λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου. Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής, για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις .....03.2017 καθόσον το (πενταετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τις 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 αναφορικά με το οικονομικό έτος 2007 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο θέσεως σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (01.01.2014) με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 και της παραγράφου 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 περί εικοσαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008), αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η αρχική δήλωση με αριθμό .....05.2009 του

οικονομικού έτους 2009 στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος είναι δεκαπενταετές και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2010 (χρήση 2009), ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις .....03.2017 καθόσον το (πενταετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος αναφορικά με το οικονομικό έτος 2010 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο θέσεως σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (01.01.2014) με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 και της παραγράφου 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 περί εικοσαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων γίνεται εν μέρει δεκτός.

### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης, β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ανωτέρω νόμου 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. Σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

**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 τόπο 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.

**3.** Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

**α)** τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

**β)** το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

**γ)** το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

**δ)** τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

**ε)** τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

**στ)** το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. ... **6.** Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και

επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος έγινε θεώρηση των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων από την αρμόδια φορολογική αρχή κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα. Επιπροσθέτως, όπως προβλέπεται από το άρθρο 24 του ν. 4174/2013 ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση **δύναται** να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση δεν κρίθηκε αναγκαίο βάσει του ελέγχου να συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση κατάσχεσης. Η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε πληθώρα ελεγκτικών επαληθεύσεων όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, όπως ενδεικτικά παρατίθεται παρακάτω:

1. Έλεγχος αποτελεσματικών λογαριασμών,
2. Έλεγχος δαπανών (λογιστικών διαφορών),
3. Έλεγχος τήρησης βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.,
4. Έλεγχος λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη διενέργειας επιτόπιου ελέγχου και μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 παράγραφο 1. ...»

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : *«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».*

**Επειδή**, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : *«Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».*

**Επειδή**, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : *«Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».*

**Επειδή**, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

**Επειδή**, η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 5 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «**5.** Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή (σ.σ. 12.12.2016) έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος (η προθεσμία αυτή παρατάθηκε έως 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017). Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, στις ...../11/2016 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με α/α καταχώρισης .....11.2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου μετά των σχετικών προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου. Στο χρονικό διάστημα μετά την υποβολή των έγγραφων απόψεων της προσφεύγουσας στις .....12.2016 (αρ. πρωτ. ....) και μέχρι τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων στις .....03.2017 τέθηκαν σε εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 για «Οικειοθελή Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών». Βάσει του ανωτέρω νόμου η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις έως τις .....02.2017. Συνεπώς δικαιολογείται η έκδοση των οριστικών πράξεων σε βάρος της προσφεύγουσας στις .....03.2017, ήτοι μετά το πέρας της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 30ήμερης προθεσμίας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.



### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 3 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «**3.** Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, **η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.** Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1066/2011 ορίζεται ότι: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί. ...»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν έχει εξοφλήσει το συνολικό ποσό του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης Ν. 3888/2010, συνεπώς δεν έχει συντελεστεί η περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων των οικονομικών ετών 2005 και 2006 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα) σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 3 του ν. 3888/2010 και εξακολουθούν να είναι ελεγκτές.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

**Επειδή**, τα ποσά που αντιστοιχούν στα φορολογικά στοιχεία τα οποία έχουν κριθεί από τη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μερικώς εικονικά, η προσφεύγουσα τα είχε εκπέσει μη νόμιμα από το σύνολο των φορολογητέων εκροών της χρήσης και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να

αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση τα αναλογούντα ποσά ΦΠΑ καθότι αφορούν δαπάνες μερικώς εικονικές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης διενέργειας φορολογικού ελέγχου λόγω περαίωσης βάσει του Ν. 3888/2010, καθώς και περί ανεπιχεικών και δυσανάλογων κυρώσεων στη φορολογία του Φ.Π.Α. λόγω αδυναμίας – εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. – προσδιορισμού του ακριβούς ύψους της μερικής εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**1.** Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων ή για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ ή το ποσό των έξι εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (6.500.000) ευρώ προκειμένου για επιτηδευματία που πωλεί τα αγαθά του εκτός της χώρας κατά ποσοστό άνω του ογδόντα τοις εκατό (80%), τηρεί βιβλίο αποθήκης. ... **2.** Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων ή για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του υπερέβησαν το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ ή το ποσό των έξι εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (6.500.000) ευρώ προκειμένου για επιτηδευματία που πωλεί τα προϊόντα του εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας κατά ποσοστό άνω του ογδόντα τοις εκατό (80%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του κλάδου επεξεργασίας, τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων. Στο βιβλίο αποθήκης καταχωρούνται, για κάθε αγαθό, οι αγορές και πωλήσεις κατ' είδος, ποσότητα και αξία και η εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα. Όταν ο επιτηδευματίας ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων, στο βιβλίο αποθήκης παρακολουθούνται μόνο οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων ξεχωριστά τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα. ... **8.** Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τηρεί για τα ίδια προϊόντα στην έδρα του ή στο υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα: Α) Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ... Β) Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 περ. ε' και στ' του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους: **Α.** Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν: ... **ε)** το βιβλίο αποθήκης επί χειρόγραφης τήρησής του, και τους οπτικούς δίσκους (CD – ROM) στους οποίους αποθηκεύονται τα δεδομένα του βιβλίου αυτού, επί μηχανογραφικής τήρησής του, **στ)** το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους, όταν δεν θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν.»

**Επειδή**, η μη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, αποτελούν λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων. Για να κριθούν όμως εν τέλει τα βιβλία ως ανεπαρκή σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, θα πρέπει να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, θέμα το οποίο κρίνεται αποκλειστικά από τον έλεγχο. (εγγ. 1070072/445/14.07.2005).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε έως 22/12/2006 ορίζεται ότι: «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν τηρεί κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, δεν τηρεί τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή δεν διαφυλάσσει τα αθεώρητα ημερολόγια ή το αθεώρητο βιβλίο εσόδων - εξόδων, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού με εξαίρεση το βιβλίο που τηρείται από τα πρόσωπα του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, ... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύει από 22/12/2006 ορίζεται ότι: «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν

ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, ... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.»

**Επειδή,** η εν λόγω παράβαση **καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο** των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, καθότι **δεν μπορούν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις** για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 Κ.Β.Σ. που σχετίζονται με τις **χρησιμοποιούμενες πρώτες ύλες, τις βοηθητικές ύλες, την προϋπολογιζόμενη φύρα και των λοιπών τεχνικών δεδομένων**, έτσι ώστε να διασφαλίζεται και να αποδεικνύεται η ποσότητα των προϊόντων που έχουν παραχθεί και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους.

**Επειδή,** η υπ' αριθ. ....../2000 απόφαση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων ως δικαιολογητικό απαλλαγής από την τήρηση βιβλίου αποθήκης, έχει κριθεί ως μη γνήσια, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

**Επειδή,** βάσει της διαπιστωμένης παράβασης Κ.Β.Σ., ήτοι μη θεώρηση-τήρηση του βιβλίου αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών για τις διαχειριστικές περιόδους 2006-2009 ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία των ανωτέρω διαχειριστικών περιόδων ανεπαρκή και προσδιορίστηκαν τα τελικά καθαρά κέρδη με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, που υιοθετεί ένα αντικειμενικό σύστημα επιβολής προστίμων, ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου

5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: **β)** Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. ... **δ)** Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ... **ζ)** Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

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

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ: ..... και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, λόγω παραγραφής,

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, των υπ' αριθ. .... και .... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2005 και 2006 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. .... και .... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα,

γ) την επικύρωση των υπ' αριθ. .... και .... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα, των υπ' αριθ. .... και .... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. .... και .... πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα.

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

Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	88.810,00€	20.234,00€

Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	40.613,58€	0,00€

Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

Πρόστιμο	26.704,96€
----------	------------

Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο	586,66€
----------	---------

Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογητέα κέρδη	483.223,80€	1.931.313,14€	596.558,80€
Φόρος που αναλογεί	169.128,33€	675.959,60€	208.795,58€
Χρεωστικό ποσό	111.803,16€	618.634,43€	151.470,41€
Προκαταβολή φόρου	91.699,74€	91.699,74€	91.699,74€
Διαφορά φόρου		506.831,27€	39.667,25€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		608.197,52€	47.600,70€
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	6.932,24€		
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών		12.380,89€	1.133,35€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.386,45€		
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		2.476,17€	226,67€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών		14.857,07€	1.360,02€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		2.971,40€	272,00€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>211.821,59€</b>	<b>1.147.714,32€</b>	<b>90.259,99€</b>
Μείον: βεβαιωθέντα ποσά ν. 3888/2010		178.719,92€	178.719,92€
<b>Τελικό σύνολο για καταβολή</b>		<b>968.994,40€</b>	<b>0,00€</b>

**Επισημαίνεται ότι** ο φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, **δεν αναζητείται.**

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006**

	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Φορολογητέα κέρδη	1.318.629,24€	1.635.901,36€	1.471.054,24€
Φόρος που αναλογεί	421.961,36€	523.488,43€	470.737,36€
Χρεωστικό ποσό	330.141,86€	431.668,93€	378.917,86€
Προκαταβολή φόρου	274.155,12€	274.155,12€	274.155,12€
Διαφορά φόρου		101.527,07€	48.776,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		121.832,48€	58.531,20€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>223.359,55€</b>	<b>107.307,20€</b>
Μείον: βεβαιωθέντα ποσά ν. 3888/2010		201.901,64€	201.901,64€
<b>Τελικό σύνολο για καταβολή</b>		<b>21.457,91€</b>	<b>0,00€</b>

**Επισημαίνεται ότι** ο φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, **δεν αναζητείται.**

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007**

Διαφορά φόρου	543.078,20€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	651.693,84€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>1.194.772,04€</b>

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008**

Διαφορά φόρου	489.792,41€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	587.750,89€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>1.077.543,30€</b>

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009**

Διαφορά φόρου	917.445,31€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.100.934,37€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>2.018.379,68€</b>

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010**

Διαφορά φόρου	801.992,64€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	962.391,16€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>1.848.976,23€</b>

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004**

	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Φόρος εκροών	2.992.105,27€	2.992.105,27€	2.992.105,27€
Φόρος εισροών	3.169.552,86€	3.114.370,66€	3.149.152,56€
Πιστωτικό υπόλοιπο	177.447,59€	177.447,59€	177.447,59€
Διαφορά φόρου		55.182,20€	20.400,30€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		66.218,64€	24.480,36€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>121.400,84€</b>	<b>44.880,66€</b>
Μείον: βεβαιωθέντα ποσά ν. 3888/2010		48.595,95€	48.595,95€
<b>Τελικό σύνολο για καταβολή</b>		<b>72.804,89€</b>	<b>0,00€</b>

**Επισημαίνεται ότι** ο φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, **δεν αναζητείται.**

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005**

	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Φόρος εκροών	3.594.810,57€	3.594.810,57€	3.594.810,57€
Φόρος εισροών	3.594.810,57€	3.514.643,34€	3.565.849,82€
Διαφορά φόρου		80.167,23€	28.960,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		96.200,67€	34.752,90€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>176.367,90€</b>	<b>63.713,65€</b>
Μείον: βεβαιωθέντα ποσά ν. 3888/2010		35.552,21€	35.552,21€
<b>Τελικό σύνολο για καταβολή</b>		<b>140.815,69€</b>	<b>28.161,44€</b>

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006**

Διαφορά φόρου	67.479,47€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	80.975,36€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>148.454,83€</b>



**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007**

Διαφορά φόρου	17.021,09€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	20.425,31€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>37.446,40€</b>

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

**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.