



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 05/10/2017

Αριθμός απόφασης: 2016

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. . του .» – **Α.Φ.Μ.** ..., ο οποίος έκανε διακοπή εργασιών την 25/02/2014, με κύρια δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες μετατροπές και ανακαινίσεις) και διεύθυνση έδρας στη ... επί της οδού ... αριθ. ...- Τ.Κ. ... κατά: **α)** της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, **β)** της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, **γ)** της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και **δ)** της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 258.788,88 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 20.000 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 310.546,73 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 589.335,61 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 99.767,99 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 119.721,59 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 219.489,58 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 19.391,42 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 23.269,70 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 42.661,12 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 7.636,42 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.163,70 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 16.800,12 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας τακτικού ελέγχου στις χρήσεις 2007-2008 από την Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 66 του Ν. 2238/1994, 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ. .../18-04-2011 χειρόγραφης εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα δελτία αιτήσεως πληροφοριών που εστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης από τα Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου που είχαν συσταθεί για τον έλεγχο των επιχειρήσεων «.....» προκειμένου να διερευνήσει τη γνησιότητα και νόμιμη έκδοση, καθώς και την

απόδοση του ΦΠΑ των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τις επιχειρήσεις αυτές και συγκεκριμένα:

1) Το με αρ. πρωτ. .../17-09-2010 (αρ. πρωτ. /22-09-2010 ... Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ) έγγραφο του 13^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που αφορούσε στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 2) το με αρ. πρωτ. .../21-10-2010 (αρ. πρωτ. /25-10-2010 ... Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ) έγγραφο του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που αφορούσε στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ... 3) το με αρ. πρωτ. .../11-11-2010 (αρ. πρωτ. .../17-11-2010 ... Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ) έγγραφο του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που αφορούσε στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.» Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ... 4) το με αρ. πρωτ. .../11-11-2010 (αρ. πρωτ. .../17-11-2010 ... Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ) έγγραφο του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που αφορούσε στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. και 5) το με αρ. πρωτ. 1/19-01-2012 (αρ. πρωτ. .../23-01-2012 ... Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ) έγγραφο του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που αφορούσε στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων, ως εκδότης, εξέδωσε πλήθος εικονικά και πλαστά τιμολόγια σε πολλές επιχειρήσεις και καταλογίστηκαν οι αντίστοιχες παραβάσεις. Μεταξύ των ληπτριών που έλαβαν εικονικά φορολογικά και πλαστά στοιχεία στις χρήσεις 2007 και 2008 από τον προσφεύγοντα είναι και οι παρακάτω επιχειρήσεις:

ΧΡΗΣΗ 2007

ΕΠΩΝΥΜΙΑ – Α.Φ.Μ.	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ & ΠΛΑΣΤΩΝ	ΦΠΑ
... - ... (έως 30-06-2007) έργο	186.670,00	35.562,30
..... (από 30-06-2007) έργο	163.440,00	31.053,60
.....-..... έργο	302.404,00	57.456,00
..... έργο	22.326,40	4.242,00
...- ... έργο ΘΕΣΝΙΚΗ	6.000,00	1.140,00
..... έργο ΘΕΣΝΙΚΗΣ	3.500,00	665,00
...-..... έργο ...	21.800,00	4.142,00
.. - ... έργο	32.250,00	6.127,50

ΧΡΗΣΗ 2008

ΕΠΩΝΥΜΙΑ – Α.Φ.Μ.	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ	ΦΠΑ
...-.....	10.490,00	1.993,00
.....-.....	24.232,00	4.604,00
... Α.Ε. -.... Δ.Ο.Υ. ...	12.000,00	2.280,00
... - ... Δ.Ο.Υ. ...	107.245,00	20.376,55
.....	30.300,00	5.757,00
... -.... Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ-ΝΙΚΗΣ	30.434,00	5.782,40
...-..... Δ.Ο.Υ.	37.350,00	7.096,50
... - ... Δ.Ο.Υ. ... ΘΕΣ-ΝΙΚΗΣ	500,00	95,00

Στα πλαίσια του ελέγχου και στην από/2013 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. από τη Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα οι παρακάτω παραβάσεις:

ΧΡΗΣΗ 2007

- Έκδοση εξήντα (60) εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880 € έκαστο, προς διάφορες επιχειρήσεις, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 521.590 €.
- Έκδοση έντεκα (11) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880€ έκαστο, προς διάφορες επιχειρήσεις, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 126.000 €.
- Έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων για πραγματικές συναλλαγές με ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη της νόμιμης θεώρησης αυτών.

ΧΡΗΣΗ 2008

- Έκδοση σαράντα τεσσάρων (44) εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880€ έκαστο, προς διάφορες επιχειρήσεις, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 252.051€.
- Έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, κάτω των 880€, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής αξίας καθαρής 500,00€.
- Εκπρόθεσμη έκδοση είκοσι (20) φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 199.040,20€

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος για τις υπό κρίση χρήσεις, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και 30 του ΠΔ 186/92 και αναπροσάρμοσε επίσης αντίστοιχα τις φορολογητέες του εκροές για τις υπό κρίση χρήσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Πλημμέλειες του διενεργούμενου ελέγχου ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων – έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας του ελέγχου. Ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρησή του προσφεύγοντος ήταν ελλιπής και υπέπεσε σε σωρεία πλημμελειών, μη λαμβάνοντας υπ' όψιν κρίσιμα έγγραφα που προσκόμισε κατά τη διαδικασία της ακρόασης. Όσον αφορά δε στην εικονικότητα της συναλλαγής, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων. Το σύνολο

των φορολογικών στοιχείων αφορά πραγματικές συναλλαγές, και ειδικότερα έργα που υλοποίησε και υπηρεσίες που παρείχε στους αντισυμβαλλόμενους του, το δε τίμημα καταβλήθηκε νόμιμα σε όλες τις περιπτώσεις. Πράγματι η επιχείρησή του δεν είχε κανένα κίνητρο να εκδώσει εικονικά τιμολόγια. Εξέδωσε νόμιμα παραστατικά, τα οποία έκριναν οι ελεγκτές εικονικά. Ο διενεργηθείς σ' αυτόν έλεγχος έχει ουσιαστικά παρασυρθεί από τα πορίσματα των ελεγκτικών αρχών που αφορούν τις αντισυμβαλλόμενες εταιρίες του Ομίλου, με αποτέλεσμα να μην ελέγχεται αμερόληπτα και αντικειμενικά, γεγονός που καθιστά τα ελεγκτικά πορίσματα διάτρητα, πλημμελή και ακυρωτέα, ως αβάσιμα, στερούμενα επαρκούς αιτιολογίας, όταν μάλιστα το βάρος της απόδειξης εν προκειμένω το έχει η φορολογική αρχή. Όσον αφορά δε τα τιμολόγια τα οποία κρίνει ο έλεγχος ως πλαστά, το γεγονός ότι κάποια εκ των επίμαχων τιμολογίων εκδόθηκαν σε ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας θεώρησης αυτών, οφείλεται στο ότι η έκδοση των σχετικών τιμολογίων αφορούσε έργα που πραγματοποιήθηκαν εκτός Θεσσαλονίκης. Οι εν λόγω παραβάσεις που του αποδίδονται εν προκειμένω, αποτελούν τυπικές παραβάσεις κατά τον ΚΒΣ, και σε καμία περίπτωση δεν συνιστούν έκδοση πλαστού στοιχείου. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα, οι συναλλαγές με τις εν λόγω εταιρίες ήταν πραγματικές και αφορούσαν έργα που υλοποιήθηκαν και πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν και σε καμία περίπτωση τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί δεν είναι εικονικά ή πλαστά.

- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της προστατευμένης εμπιστοσύνης διοικούμενου.
- 3) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνακόλουθα εξωλογιστικού προσδιορισμού-Έλλειψη νόμιμης βάσης.
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο και επιβολή φόρου για τις επίδικες χρήσεις.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί πλημμέλειας του διενεργούμενου ελέγχου ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας, λόγω του ότι είναι πραγματικές οι συναλλαγές και περί ελλείψεως επαρκούς αιτιολογίας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε

υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν**

επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα του καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως καταλογισμού του φόρου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου. (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του πλαστού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.»*, στο δε **άρθρο 19 παρ. 4 του ως άνω νόμου** δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του

εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 28/05/2013 οικεία Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί «εσφαλμένης εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «αυθαίρετου συμπεράσματος της εικονικότητας» των συναλλαγών, στην επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ αναφέρονται τα ακόλουθα ως προς τον εκδότη:

- Δεν επιδείχθηκε συμφωνητικό ανάθεσης έργου μεταξύ του προσφεύγοντος και της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.». Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από το προσκομισθέν «ιδιωτικό συμφωνητικό εργολαβίας», το οποίο, όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά, «αποτελεί τροποποίηση του αρχικά υπογραφέντος συμφωνητικού μόνο ως προς το πρόσωπο» μεταξύ του προσφεύγοντος και της «.....» Α.Φ.Μ. ..., λόγω εκχώρησης των δικαιωμάτων της προς την «..... Α.Φ.Μ.», προκύπτει ότι το συνολικό κόστος της εργολαβίας ανέρχεται σε 400.000€. Το συνολικό κόστος τελικά, βάσει εκδοθέντων και στις δύο επιχειρήσεις, (έως 30-06-2007 και μετά την 30-06-2007), ανέρχεται σε 652.086,266€ πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α.

- Οι εργασίες που αναγράφονται επί των εκδοθέντων στοιχείων προς την επιχ/ση «.» είναι οι ίδιες με αυτές των παραστατικών που εκδόθηκαν και μετά την 30-06-2007 προς στην επιχείρηση «.....» ΑΦΜ για το ίδιο κτίριο.
- Υπάρχει χρονική και κατασκευαστική ανακολουθία στις εργασίες που εκτελούνται και τιμολογούνται, με την έννοια ότι δεν μπορεί να επενδύονται οι τοίχοι με γρανίτες, να βάζονται οι γυψοσανίδες, να γίνονται τα επιχρίσματα και μετά να εγκαθίσταται το σύστημα κλιματισμού και τα ηλεκτρολογικά ή να λαμβάνει υπηρεσίες αρχιτεκτονικής μελέτης ανακαίνισης του κτιρίου.
- Τα εκδοθέντα στοιχεία αξίας- Δ.Α.-Τ., δεν είναι τα προσήκοντα, καθόσον ο ελεγχόμενος δεν ασκεί εμπορία οικοδομικών υλικών, αλλά αναλαμβάνει την κατασκευή ιδιωτικών έργων και σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί έκδοσης στοιχείων, θα έπρεπε, για την είσπραξη της αμοιβής του, να εκδίδει Τιμ. Τεχνικών έργων.
- Για τις εργασίες αποξηλώσεων δεν επιδείχθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία στοιχεία λήψης υπηρεσιών αποκομιδής μπαζών από τρίτους συνεργάτες, δεν επιδείχθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν μισθοδοτικές καταστάσεις απασχόλησης εργατών για την εκτέλεση της συγκεκριμένης εργασίας. Μη λήψη υπηρεσίας από εκμεταλλευτή Φ.Δ.Χ. για την μεταφορά των μπαζών σε σχέση με το ότι ο προσφεύγων δεν διέθετε Φ.Ι.Χ. για την αποκομιδή και μεταφορά. Επίσης, επί των παραστατικών δεν αναγράφεται ο αριθμός αυτοκινήτου με το οποίο μεταφέρθηκαν τα υλικά.
- Για τις εργασίες επιχρισμάτων δεν επιδείχθηκε-καταχωρήθηκε κανένα παραστατικό παροχής υπηρεσίας από τεχνίτη σοβατζή αλλά ούτε και καταχωρήθηκε στα βιβλία μισθοδοτική κατάσταση απασχόλησης εργατών για την συγκεκριμένη εργασία και καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών. Τα παραστατικά που επιδείχθηκαν και καταχωρήθηκαν, αφορούν προμήθεια υλικών, όπως ασβέστης, τσιμέντα και άμμος και ελήφθησαν έως την ημερομηνία έκδοσης του 1^{ου} στοιχείου είσπραξης της αμοιβής-06-05-2007. Τέτοια υλικά χρησιμοποιούνται για όλες τις οικοδομικές εργασίες και λόγω μη ύπαρξης στοιχείων απασχόλησης και εξόδων πληρωμής εργατών για την συγκεκριμένη εργασία- επιχρίσματα, δεν αποδεικνύεται ότι η προμήθεια υλικών (άμμος, ασβέστης, τσιμέντα) αφορά επιχρίσματα.
- Για την προμήθεια και τοποθέτηση ηλεκτρικών-φωτιστικών δεν επιδείχθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία στοιχεία προμήθειας υλικών.
- Για την προμήθεια και τοποθέτηση εξαερισμού-κλιματισμού για το έργο στην «....» επιδείχθηκαν και καταχωρήθηκαν σχετικά παραστατικά, αλλά αφορούν άλλο έργο {κατασκευή πισίνας την ίδια χρονική περίοδο} ιδιοκτησίας, συζύγου του προέδρου των προαναφερόμενων εταιρειών, και του προμηθευτή υπεργολάβου «....» συντάχθηκε και θεωρήθηκε συμφωνητικό ανάθεσης υπεργολαβίας, συνολικής αμοιβής 39.636€ πλέον Φ.Π.Α. Για την διακίνηση των υλικών κλιματισμού και εξαερισμού, αν και

εκδόθηκαν μηχανογραφικά και αναγράφεται ως τόπος παράδοσης «. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ», όπου και το ακίνητο ιδιοκτησίας κας ..., στη συνέχεια διαγράφεται ο τόπος παράδοσης και χειρόγραφα αναγράφεται ως τόπος παράδοσης «...».

- Στο συμφωνητικό ανάθεσης της εργολαβίας στον προσφεύγοντα, τίθεται όρος, σύμφωνα με τον οποίο η αμοιβή θα καταβάλλεται κατόπιν επιμέτρησης του σταδίου των εργασιών. Δεν έχει προσκομισθεί – επιδειχθεί ή επισυναφθεί στα εκδοθέντα στοιχεία, καμία επιμέτρηση εργασιών.
- Για την σύνταξη μελέτης ανακαίνισης δεν επιδείχθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία στοιχεία λήψης υπηρεσιών μηχανικού για σύνταξη αρχιτεκτονικής μελέτης ανακαίνισης, μέχρι την ημέρα έκδοσής του.
- Για την προμήθεια και τοποθέτηση ξύλινων κουφωμάτων της «. . ..» διαπιστώθηκε, ότι ακριβώς τα ίδια ποσά και ποσότητα ειδών –παράθυρα, πόρτες-, έχουν τιμολογηθεί και στην άλλη εταιρεία «.....» για το ίδιο έργο.
- Ο προσφεύγων εξέδωσε πλαστά στοιχεία με προγενέστερη ημερομηνία της θεώρησης, όπως επιβεβαιώθηκε από το στέλεχος των στοιχείων.
- Για την προμήθεια και τοποθέτηση γυψοσανίδων δεν επιδείχθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία στοιχεία λήψης υπηρεσιών τοποθέτησης γυψοσανίδων ή προμήθειας τέτοιων ειδών.
- Στο συμφωνητικό ανάθεσης εργολαβίας, αναφέρεται ότι οι εργασίες τιμολογούνται με την πορεία τους και αφού συνταχθεί τεχνική μελέτη προόδου εργασιών. Δεν επιδείχθηκε καμία μελέτη επιμέτρησης εργασιών.
- Έκδοση στοιχείου εσόδου για το έργο στην «....» που αφορά στην τοποθέτηση ξύλινων κουφωμάτων με ημερομηνία προγενέστερη από την προμήθεια και μεταφορά των σχετικών ξύλινων κουφωμάτων (εσωτερικών –εξωτερικών).
- Ο προσφεύγων δεν διαθέτει σχετικό τίτλο σπουδών άρα και γνώσεις, για την σύνταξη αρχιτεκτονικών μελετών για την «εκπόνηση αρχιτεκτονικής μελέτης σε κτίριο ιδιοκτησίας «...» στο οικοδομικό τετράγωνο ...στην ...». Δεν προσκομίστηκε στοιχείο αξίας παροχής υπηρεσιών από εξωτερικό συνεργάτη - αρχιτέκτονα μηχανικό για την σύνταξη της συγκεκριμένης μελέτης. Δεν επιδείχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών, μεταξύ του προσφεύγοντος και της επιχ/σης «....» και η εξόφληση της συναλλαγής έγινε «*τοίς μετρητοίς*», όπως αναγράφεται επί των στοιχείων.
- Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων για την προμήθεια υλικών, όπως κολώνες αλουμινίου, γόνδολες, κρεμάστρες αλουμινίου, ράφια από κρύσταλλα, πάνελ με συρταριέρα και πάνελ με ντουλάπι, φωτιζόμενη κατασκευή βιτρίνα σέρβις, γόνδολες, σέρβις, δοκιμαστήριο, ταμπέλα, ταμπλώ, ραφιέρες, πόρτες, για τα οποία εκδόθηκαν στοιχεία εσόδων διαπιστώθηκε ότι:

- Ο προσφεύγων δεν διέθετε αποθηκευτικό χώρο, αλλά ούτε εμπορικό κατάστημα. Όπως προκύπτει από το μισθωτήριο συμβόλαιο, διέθετε ένα χώρο 40τ.μ. για γραφείο.
- Δεν επιδείχθηκαν παραστατικά προμήθειας τέτοιων ειδών, ώστε να διαθέτει την ποσότητα αυτών των ειδών για εμπορία.
- Επί των εκδοθέντων στοιχείων δεν αναγράφεται η ώρα έναρξης αποστολής, ο τόπος αποστολής και ο σκοπός διακίνησης. Επίσης δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που παρέλαβε και μετέφερε τα περιγραφόμενα είδη, δεδομένου ότι δεν διέθετε Φ.Ι.Χ. ώστε να έχει τη δυνατότητα μεταφοράς των αγαθών με ιδιόκτητο μεταφορικό μέσο, ούτε προσκόμισε έγγραφα μεταφοράς (φορτωτική) από μεταφορικό γραφείο.
- Δεν επιδείχθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν μισθοδοτικές καταστάσεις αμοιβής εργατών από τον προσφεύγοντα. Κρίνεται ότι ήταν ανθρωπίνως αδύνατο ο ίδιος να κατασκεύαζε και να επέβλεπε την πρόοδο των εργασιών συγχρόνως σε όλα αυτά τα έργα και μάλιστα σε διαφορετικές περιοχές της Ελλάδας (στο ΚΕΝΤΡΟ ΘΕΣ-ΝΙΚΗΣ, στη ..., στο ..., στη ..., στην ..., στην .. ΘΕΣ-ΝΙΚΗΣ, στον ΑΤΤΙΚΗΣ).
- Ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη συναλλαγών που δεν τιμολογήθηκαν ενιαία, προκειμένου να αποφευχθεί τεχνηέντως η υποχρέωση πληρωμής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, διαδικασία που θα αποδείκνυε τη συναλλαγή.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων με σκοπό την κάρπωση των αναλογούντων φόρων και ιδιαίτερα του ΦΠΑ. Κυρίως η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων έγινε προκειμένου να τροφοδοτηθούν με αυτά οι λήπτριες επιχειρήσεις, οι οποίες τα χρησιμοποίησαν, με το δεδομένο μάλιστα ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι μεγάλης αξίας, καταχωρώντας τα στα λογιστικά βιβλία, δημιουργώντας την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ και επιτυγχάνοντας έτσι την μη απόδοση στο δημόσιο του αναλογούντος φόρου και την μείωση των κερδών στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επέδειξε την επιμέλεια που αρμόζει στον μέσο συνετό επιχειρηματία κατά τη συναλλαγή του με τους πελάτες του.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται μεν αλλά δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας τα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλείται όπως είναι οι επιμετρήσεις των έργων, κινήσεις των αλληλόχρεων λογαριασμών κλπ. που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, **φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση** (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση»....(ΣτΕ 884/2016).

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, με βάση το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ, που συνίσταται στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, «μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, το βάρος απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή έπεται της υποχρέωσης του προσφεύγοντος να τηρεί βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχός τους. Η συστηματική έκδοση παραστατικών που δε φέρουν τα απαραίτητα στοιχεία καταδεικνύει μια μεθοδευμένη προσπάθεια αποπροσανατολισμού του φορολογικού ελέγχου. Η αδρανοποίηση της αποδεικτικής δύναμης των παραστατικών δεν είναι δυνατό να λειτουργεί σε όφελος της εικονικότητας συναλλαγής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/05/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της προστατευμένης εμπιστοσύνης διοικούμενου

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε

συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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».

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς

κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του_φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να

εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ως προς την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων με αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. [186/1992](#) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)** **γ)** δεν εκδίδει ή **εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας**, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ... **δ)** **ε)** Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο

τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή περαιτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.» Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2008-2009), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 30 § 2 ότι, «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. ...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας **ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά**, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και **έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών**, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.», περαιτέρω, στο άρθρο 32 ορίζεται ότι «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν **ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία** και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., **προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....**». Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά

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

Επειδή, στις παρ 4 και 5 του άρθρου 34 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπερεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα: α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή. β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30....

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, **εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.**». Οι παρ 4 και 5 εφαρμόζονται σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 12 του ν. 3522/2006 για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από 1.1.2007 και μετά.

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ -262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της προσφεύγουσας ορθώς κρίθηκαν για τις χρήσεις 2007 και 2008 ανακριβή λόγω του ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης (ποσοστό 50,76% και 50,27% στις χρήσεις 2007 και 2008 αντίστοιχα επί των ακαθαρίστων εσόδων) και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν λογιστικώς και εξωλογιστικώς. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των λογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 2007 και 2008.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 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.».

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου 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». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

- Με τις διατάξεις του άρθρου 57 ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2859/2000. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 προβλέπεται πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ. Ειδικότερα ορίζεται ότι η κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του κώδικα ΦΠΑ (οριστικές, μερικές και προσωρινές) 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 της προθεσμίας για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του

ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Κατ' εξαίρεση στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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.»

Επειδή στο άρθρο 19 παρ 18 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.»

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 παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον Ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την [παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν. 4223/2013](#) (Α' 287/31.12.2013), ορίσθηκε 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, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ...»

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:

*«...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.....».***

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1154/04-10-2017** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα (Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων) ορίζεται ότι: «Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες:

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

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 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:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β ΕΞ

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και αρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Αρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Αρθ. 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
2001 και μετά	Αρθ. 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 οριζόμενων 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.....

γ) Τέλος, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους εφαρμόζονται, τόσο για το σύνολο των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων στις οποίες διενεργείται έλεγχος δυνάμει εισαγγελικών παραγγελιών, όσο και για τις πληροφοριακές εκθέσεις που διαβιβάζονται από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και για τις υποθέσεις που ελέγχονται με Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο **72 § 6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής (ΠΟΛ 1142/2016) και συγκεκριμένα 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, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν... ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία** και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου...».

Επειδή, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι εφόσον συντρέξουν οι προϋποθέσεις διαπίστωσης φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται από το νόμο (Ν. 4174/2013), τότε ισχύει η εικοσαετής παράταση του άρθρου 36 παρ.3 και για τις χρήσεις που δεν είχαν υποκύψει σε παραγραφή κατά την 1-1-2014 (ήτοι έναρξη ισχύος του ΚΦΔ). Επομένως η προθεσμία παραγραφής για τις χρήσεις 2008 και μετά καθίσταται εικοσαετής σε περίπτωση διαπίστωσης φοροδιαφυγής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ. πρωτ.: 1) .../17-09-2010 έγγραφο του 13^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, 2) το με αρ. πρωτ. .../21-10-2010 έγγραφο του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, 3) το με αρ. πρωτ. .../11-11-2010 έγγραφο του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, 4) το με αρ. πρωτ. .../11-11-2010 έγγραφο του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και 5) το με αρ. πρωτ. .../19-01-2012 έγγραφο του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που αφορούσαν στις συναλλαγές του προσφεύγοντος με διάφορες αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις **και τα οποία πληροφορικά έγγραφα έλαβε η ελέγχουσα φορολογική αρχή εντός της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για τη διενέργεια του αρχικού τακτικού ελέγχου για τη χρήση 2007** και τα οποία με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, δεδομένου ότι οι διαπιστώσεις περί εικονικότητας δεν έγιναν σε μεταγενέστερο χρόνο και υπήρχαν αποδεδειγμένα στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας, δηλαδή εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής. Στην υπό κρίση περίπτωση εκδόθηκε η υπ' αριθ. 339/31-05-2013 ΑΕΠ ΚΒΣ για τη χρήση 2007, λόγω της έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 20/06/2013. Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002, όπου ορίζεται ότι σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, (όπως εν προκειμένω), 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 και συνεπώς η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων στη χρήση 2007 επήλθε την 31/12/2015.

Επειδή, η παραγραφή είναι θεσμός δημοσίας τάξεως και για το Δημόσιο έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και δεδομένου ότι η συμπλήρωση ή όχι του χρόνου της παραγραφής συνδέεται με τη συνδρομή και προβολή πραγματικών περιστατικών δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο της ουσίας, αλλά πρέπει να προτείνεται προσηκόντως από το φορολογούμενο (ΣτΕ 1778/95).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) έχει υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος και εκκαθαριστική ΦΠΑ (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τη χρήση 2007 (οικ. 2008) έχει παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του Γραμματέα της Α.Α.Δ.Ε. και την ΠΟΛ 1154/2017, ενώ για τη χρήση 2008 ισχύει η εικοσαετής παραγραφή του άρθρου 36 παρ 3 του Ν. 4174/2013, λόγω φοροδιαφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «... του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., καθώς:

Α. την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 και,
- 2) της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, λόγω παραγραφής.

Β. την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2009.
- 2) Της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	99.767,99
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	119.721,59
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	219.489,58 €

Β. Φ.Π.Α

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	7.636,42
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	9.163,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	16.800,12 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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