



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

**Θεσσαλονίκη: 01-02-2017  
Αριθ. Απόφασης: 393**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.  
gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης .....-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή** του ..... του ..... με **Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου .... επί της οδού ....., Τ.Κ. ....** κατά:

α) της με **αριθμ. ..../.....2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001, β) της με **αριθμ. ..../....-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, γ) της με **αριθμ. ..../....-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2000, δ) της με **αριθμ. ..../..../.....2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, ε) της με **αριθμ. ..../.....2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2002, στ) της με **αριθμ. ..../....2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, ζ) της με **αριθμ. ..../....-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2004, η) της με **αριθμ. ..../.....2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, θ) της με **αριθμ. ..../....-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, ι) της με **αριθμ. ..../....2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, κ) της με **αριθμ. ..../....-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, λ) της με **αριθμ. ..../.....-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

μ) της με αριθμ. ....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-17/5/2016, ν) της με αριθμ. ....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2000, ξ) της με αριθμ. ....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, και των .....2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ.. και προστίμου Φ.Π.Α., παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

5.Τη με ημερομηνία .....-2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

6.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... Ενδικοφανούς Προσφυγής του .... ΤΟΥ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αριθμό ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου, ποσού 10.700,43 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 12.840,52 €.

β) Με την αριθμό με αριθμ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου, ποσού 12.821,79 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 15.386,15 €.

γ) Με την αριθμό ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 19.862,38 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 23.834,86 €.

δ) Με την αριθμ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 26.671,34 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 32.005,61 €.

ε) Με την αριθμ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 20.728,84 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 24.874,61 €.

στ) Με την αριθμ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 24.435,64 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 29.322,77 €.

ζ) Με την **αριθμ. .../...-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 3.996,43 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 4.795,72 €.

η) Με την **αριθμ. .../...-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 2.491,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 2.989,20 €.

θ) Με την **αριθμ. ..../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 26.699,97 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 32.039,96 €.

ι) Με την **αριθμ. ..../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 3.645,53 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 4.374,64 €.

κ) Με την **αριθμ. ..../.....2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2000, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 223,03 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 267,64 €.

λ) Με την **αριθμ. .../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 293,25 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 351,90 €.

μ) Με την **αριθμ. ..../.....-2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.225,50 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ν) Με την **αριθμ. ..../.....-2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 215,00 €, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, συνολικής αξίας 2.150,00 €.

ξ) Με την **αριθμ. ..../.....2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του ν. 4174/2013.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό ....-/.....-2013 αρχικής εντολής ελέγχου, λόγω μη αποδοχής του ειδικού σημειώματος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με την ύπαρξη του με αρ. πρωτ. ....-/.....-2015 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων φέρεται ως λήπτης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ....., για τη χρήση 2006. Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου επιδόθηκε, στις ..../2013 η με αριθμό πρωτ. ..../...2013 γνωστοποίηση, περί διενέργειας ελέγχου και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων των ανέλεγκτων χρήσεων της εταιρείας, και αντίγραφο της ανωτέρω εντολής ελέγχου. Επίσης, στις ..../2014, επιδόθηκε η με αριθμό πρωτ. .../.....-2016 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2000-2007. Λόγω, όμως μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, ενώ προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000,

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ....-/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή της υποχρέωσης διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων αλλά και του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου κάθε φορολογικού αντικειμένου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων
2. Ακυρότητα της με αριθ. ....-/.....-2013 εντολής ελέγχου, καθότι αφενός υπογράφεται από αναρμόδιο όργανο και αφετέρου δεν αναφέρει ρητά το χρονικό διάστημα ισχύος της.
3. Μη νόμιμη προσφυγή της φορολογικής αρχής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτέες καθόσον δεν περιλαμβάνουν στο σώμα τους την απαιτούμενη κατά το νόμο, σύντομη περιγραφή της παράβασης.
5. Ακυρότητα του ελέγχου και του καταλογισμού λόγω μη νομότυπης υπογραφής των από ...../2016 εκθέσεων εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων και προστίμου Φ.Π.Α.
6. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου.

7. Παράβαση του άρθρου 93 παρ. 4 του Συντάγματος.
8. Μη επίδοση του σημειώματος προηγούμενης ακρόασης.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί της μη υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων και της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων φόρου και προστίμων**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 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 εμπίπτουν 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»*

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92), ορίζεται ότι : *«Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»*

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι : *«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2....., 3....., 4.....,5.....»*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **11 Ν. 3513/2006**, 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**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **29 Ν. 3697/2008**, 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**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο **10 Ν. 3790/2009**, 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**.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο **82 Ν.3842/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2010**.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο **12 παρ. 7 Ν.3888/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2011**.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν.4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2012**.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο **2 του ν. 4098/2012** 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**.

**Επειδή** σύμφωνα με την **παράγραφο 5 του άρθρου 37 του νόμου 4141/2013** ορίζεται ότι :«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».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1232/15-10-2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1260/6-12-2013, μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσής της.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2016 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 (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) 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.

**Επειδή** περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97, ορίζεται ότι : “Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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.”

Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε του κοινοποιήθηκε η σχετική έγγραφη γνωστοποίηση περί διενέργειας ελέγχου και συνεπώς δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2000- 2007. Επίσης υποστηρίζει, ότι η επίδοση της με αριθμ. ....-/.....-2013 εντολής ελέγχου δεν έγινε με νομότυπο τρόπο και ως εκ τούτου συνάγεται ότι

δεν υπήρξε παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων. Ο ισχυρισμός αυτός όμως καθίσταται αβάσιμος, καθότι η κοινοποίηση της γνωστοποίησης δεν έγινε μεν, με συστημένη επιστολή, εντούτοις όμως δεν τίθεται θέμα επίδοσης της, δεδομένου ότι ο προσφεύγων έλαβε την σχετική γνωστοποίηση, στις ...../2013, δια μέσω του υιού του ...., κατόπιν σχετικής εξουσιοδότησης προς το πρόσωπό του, προκειμένου να τη λάβει από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγεγραμμένης αξίωσης του Δημοσίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό περί ακυρότητας της με αριθ. ..../.....-2013 εντολής ελέγχου καθότι υπογράφεται από αναρμόδιο όργανο και δεν αναφέρει ρητά το χρονικό διάστημα ισχύος της και μη νομότυπης υπογραφής των από ...../2016 εκθέσεων εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων και προστίμου Φ.Π.Α.**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του έβδομου κεφαλαίου ( φορολογικοί έλεγχοι) του ν. 4174/2013, και συγκεκριμένα, στο 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 ...  
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**, ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων....

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία....

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και .....»

**Επειδή**, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν 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, 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.

2.Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης....

7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

8. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής ...»

**Περαιτέρω** και κατ' εφαρμογή των ως άνω εξουσιοδοτικών διατάξεων ν. 4174/2013 εκδόθηκαν σειρά από εγκυκλίους για τη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων όπως παρακάτω:

-Με την Δ6Α ..... ΕΞ 31.12.2013

Άρθρο 2 Εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε." τις κατωτέρω πράξεις που προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, στα παρακάτω όργανα, ως ακολούθως: **Την εντολή ελέγχου** κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

**-Με την Δ6Α ..... ΕΞ 25.2.2014** Άρθρο 1 Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στην στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα ...

| -ΣΤΗΛΗ 1-<br>α/α | -ΣΤΗΛΗ 2-<br>Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή | -ΣΤΗΛΗ 3-<br>Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση η υπογραφής | -ΣΤΗΛΗ 4-<br>Διατάξεις από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα | ΣΤΗΛΗ 5-<br>Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε.» |
|------------------|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                  |                                                               |                                                                  |                                                                                                   |                                                                                                                                                |

|       |                                   |       |       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------|-----------------------------------|-------|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ..... | .....                             | ....  | ..... | ....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 12    | <b>Την έκδοση εντολής ελέγχου</b> |       |       | Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) <b>Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.</b> στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 100 και 101 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Σε περίπτωση συζύγων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του συζύγου, σύμφωνα με τα προηγούμενα εδάφια..... |
| ..... | .....                             | ..... | ..... | .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

Εν προκειμένω, από τη μελέτη των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι αρχικά εκδόθηκε η με αριθ. ....-/.....-2013 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., Λοιποί φόροι τέλη, και εισφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1072/2011. Κατόπιν, λόγω μη αποδοχής του ειδικού σημειώματος ελέγχου της ανωτέρω ΠΟΛ. 1072/2011, εκδόθηκε η με αριθ. ....-/.....-20016 εντολή, σε αντικατάσταση της ως άνω αρχικής εντολής για διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, των ως άνω φορολογιών, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005. Συγκεκριμένα, η εκδοθείσα εντολή υπογράφεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ...., βάσει της με Αριθ. Δ6Α .... ΕΞ ....2014 “Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού

Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων», ενώ περιλαμβάνει όλα όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, και ειδικότερα :

- τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, ήτοι, ..../-2016 εντολή,
- το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, ήτοι, . .... εφοριακός υπάλληλος και . .... Προϊστάμενος του τμήματος ελέγχου
- το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου,
- τη φορολογική περίοδο και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, ως 31/12/2017,
- το χαρακτηρισμό «μερικός» έλεγχος,

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι έχουν εφαρμοστεί όλες οι νόμιμες διαδικασίες περί έκδοσης και υπογραφής της εντολής ελέγχου ενώ παράλληλα οι σχετικές εκθέσεις φέρουν την υπογραφή του Προϊσταμένου τμήματος ελέγχου, του κου .... και συνεπώς δεν τίθεται θέμα ακυρότητας των πράξεων και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

**Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης κρίσης περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.»

3 .....,

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α).....,β....,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) .....,ε) .....,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) ...,η) ...,θ) ....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής..»

5 .....,

6 .....,

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

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

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

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

α) ..., β) ..., γ) ....., δ) .....,

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

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

**Επειδή**, ακολούθως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α).... β)....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

\*\*\* Το πρώτο εδάφιο της περ.γ` επανήλθε σε ισχύ όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του από το άρθρο 17 Ν.3220/2004, δυνάμει της παρ.2 άρθρου 22 Ν. 3259/2004,ΦΕΚ Α 149 με την οποία και καταργήθηκαν από την έναρξη ισχύος τους τα άρθρα 16 έως και 25 Ν.3220/2004.

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.»

\*\*\* Το τελευταίο εδάφιο της περ.γ προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.10 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.

(δ` - στ`) \*\*\* Οι περ. δ`-στ` είχαν προστεθεί με το άρθρο 17 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004,το οποίο όμως στη συνέχεια καταργήθηκε από την έναρξη ισχύος του με την παρ.2 άρθρου 22 Ν. 3259/2004,ΦΕΚ Α 149. Στις περιπτώσεις β` και γ` της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

**Επειδή**, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του νόμου 2238/1994, 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.»

\*\*\* Το πρώτο εδάφιο της παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.10 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

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

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

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

«Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (50%).».....

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%).»

\*\*\* Το τελευταίο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.6 άρθρ.10 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.....

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 33 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «β «Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή, με βάση το ωφέλιμο φορτίο του αυτοκινήτου ως εξής: α) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο μέχρι πέντε (5) τόννους πεντακόσια ενενήντα (590) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και τετρακόσια δεκαπέντε (415) ευρώ με οδηγό τρίτο, β) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από πέντε (5) μέχρι και έντεκα (11) τόννους οκτακόσια εικοσιπέντε (825) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και πεντακόσια ενενήντα (590) ευρώ με οδηγό τρίτο, γ) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από έντεκα (11) μέχρι και δεκαεξήμισι (16,5) τόννους χίλια τετρακόσια δεκαπέντε (1.415) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και εννιάκόσια σαράντα (940) ευρώ με οδηγό τρίτο και δ) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από δεκαεξήμισι (16,5) τόννους χίλια εφτακόσια εξηναπέντε (1.765) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και χίλια εκατόν ογδόντα (1.180) ευρώ με οδηγό τρίτο.»

\*\*\* Το πρώτο εδάφιο της περ. β` αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.8 άρθρ.3 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.Με την παρ.9 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: "Τα ποσά φόρου της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 και 2006".

\*\*\* ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ:Τα ποσά φόρου του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης β` της παραγράφου 5 του άρθρου 33 του ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 3296/2004, εφαρμόζονται και για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007 και 2008 (άρθρο 4 παρ.5 Ν.3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Τα παραπάνω ποσά μειώνονται, προκειμένου για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από είκοσι χιλιάδες (20.000) κατοίκους, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

"Το ποσό του καταβαλλόμενου φόρου εισοδήματος από τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα, όσοι οι μήνες εκμετάλλευσης του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας."

\*\*\*Το εντός "" εδάφιο προστέθηκε με την παρ.3 του άρθρου 30 του Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται η προθεσμία καταβολής του φόρου της περίπτωσης αυτής και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτή, καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής, δεν εκπίπτουν από άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν για τις χρήσεις 2002 και 2003 και τα ποσά φόρου του πρώτου εδαφίου αυτής της περίπτωσης προσαυξάνονται κατά ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για τη χρήση 2003."

Τα ανώτατα όρια του καθαρού εισοδήματος αυτής της παραγράφου περιορίζονται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπής των εργασιών της μέσα στην κρινόμενη περίοδο.

Από το οικονομικό έτος 2003 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων της παραγράφου αυτής εξευρίσκεται λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 και δεν μπορούν να είναι μικρότερα από τα ποσά που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

"Επίσης, οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν και για τη χρήση 2004 και τα ποσά του πρώτου εδαφίου αυτής προσαυξάνονται κατά ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%), μη εφαρμοζομένων των αναφερομένων στην παράγραφο 13 του άρθρου αυτού."

\*\*\* Η περ.β' αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.5 άρθρ.7 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002,το δε τελευταίο εδάφιο αυτής προστέθηκε με την παρ.3 του άρθρου 32 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ Α 38)

**Επειδή**, περαιτέρω με την παρ. 3 της ΠΟΛ. 1030/31-01-2000, οριζόταν ότι : «Με τη νέα παράγραφο 5 του άρθρου 33 του Ν. 2238/1994 διατηρείται ο τρόπος προσδιορισμού τεκμαρτά των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης (φορτηγά ή επιβατικά) και οι οποίες είτε δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Η μόνη διαφοροποίηση των νέων διατάξεων σε σχέση με τις αντικατασταθείσες είναι όσον αφορά τα ποσά του καθαρού εισοδήματος που θα ισχύσουν για το οικον. έτος 2000 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/1999) και ότι για τα οικον. έτη 2000, 2001 και 2002 για την επιβολή του φόρου θα λαμβάνονται υπόψη μόνο αυτά τα τεκμαρτά κέρδη και όχι τα τυχόν μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία τους. Από το οικον. έτος 2003 και μετά για την επιβολή του φόρου θα λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα κέρδη μεταξύ των τεκμαρτών και των κερδών που προκύπτουν λογιστικά από τα βιβλία τους με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.»

**Επειδή**, επίσης με το αριθ. 1054340/965/Α0012/3.7.2008 έγγραφο του Γεν. Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, σχετικά με τον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών σε επιχειρήσεις που φορολογούνται τεκμαρτά με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. και βαρύνονται με παραβάσεις, οριζόταν ότι : 2 γ)«Οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης από τη χρήση 1999 μέχρι και τη χρήση 2001 φορολογούνται με τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος, ενώ από τη χρήση 2002 και εφεξής φορολογούνται με καταβολή κατ'αποκοπή ποσών φόρου εισοδήματος, με τα οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωσή τους από την υπόψη δραστηριότητα. Επισημαίνεται ότι για τις χρήσεις που οι πιο πάνω επιχειρήσεις φορολογούνται με τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος προκειμένου να επιβληθεί ο φόρος, λαμβάνονται υπόψη αυτά τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος, αδιάφορα αν από τα τηρούμενα βιβλία τους του Κ.Β.Σ. προκύπτουν μεγαλύτερα ποσά καθαρού εισοδήματος. Επίσης με σειρά εγκυκλίων που είχαν εκδοθεί στο πλαίσιο εφαρμογής της προϊσχύουσας απόφασης περί ελέγχων ΠΟΛ. 1144/1998, είχε διευκρινισθεί ότι τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος που

δήλωσαν οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης για τις χρήσεις 1999 έως και 2001 θεωρούνται οριστικά κατά τους διενεργούμενους ελέγχους των ως άνω χρήσεων, ακόμη και αν τα προκύπτοντα από τα βιβλία είναι μεγαλύτερα, με την προϋπόθεση ότι στις χρήσεις αυτές δεν υφίστανται ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ δηλαδή παραβάσεις που επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων, και συγχρόνως έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α.

3.Ενόψει όσων προαναφέρθηκαν τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος που έχουν δηλωθεί από τις υπόψη επιχειρήσεις κατά τις οικείες χρήσεις κατ'εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 5 και 10 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. δεν θεωρούνται οριστικά σε περίπτωση ύπαρξης παραβάσεων του Κ.Β.Σ. οι οποίες επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και συνεπώς σε τέτοια περίπτωση τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε.

Αντίθετα τα παραπάνω δεν ισχύουν για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης για τις χρήσεις 2002 και εφεξής, καθόσον για τις χρήσεις αυτές φορολογούνται με καταβολή κατ'αποκοπή ποσών ετήσιου φόρου εισοδήματος και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όμως οι παραπάνω παραβάσεις λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων τους στις λοιπές φορολογίες (Φ.Π.Α. κ.λ.π.).»

**Επειδή,** αφενός, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων των ως άνω χρήσεων και αφετέρου, εξαιτίας, της ύπαρξης υφιστάμενων παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε ορισμένες εκ των οποίων έχει συντελεστεί διοικητική επίλυση της διαφοράς, στις υπό κρίση χρήσεις, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, στις κρινόμενες χρήσεις 01/01/2000-31/12/2000, 01/01/2001-31/12/2001, 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005, 01/01/2006-31/12/2006 και 01/01/2007-31/12/2007, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2000-2007, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 ενώ, τα καθαρά κέρδη για τις χρήσεις 2000 και 2001, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ιδίου νόμου. Επίσης, στη φορολογία Φ.Π.Α., ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Εκ των ανωτέρω ο έλεγχος ορθά και κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, της ΠΟΛ. 1030/31-01-2000 και του 1054340/965/Α0012/3.7.2008 έγγραφο του Γεν. Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα, καθότι ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου, καθίσταται αβάσιμος.

**Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από ...../2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. και Φόρου μισθωτών υπηρεσιών, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣΤΕ 1645/1991). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

**Ως προς τον έκτο και έβδομο ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου.**

**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 των ν. 4174/2013 και 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 εκδόσεώς 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 βαρυνόμενων, 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**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

**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).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

### **Ως προς τον όγδο ισχυρισμό περί μη επίδοσης του σημειώματος ακρόασης**

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

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του αντιδίκου, διαμέσου του με αριθμό ..../-2016 σημειώματος

διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, στο οποίο μάλιστα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τις απόψεις του.

Επειδή, το σημείωμα ελέγχου των άρθρων 28 του ν. 4174/2013, έχει το, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο και έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενη οιασδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συνεπώς, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ...../2016, εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ειδικού προστίμου Φ.Π.Α., φόρου μισθωτών υπηρεσιών, της Δ.Ο.Υ. ...., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. ..../....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ...  
Α.Φ.Μ.: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος**

**Υπ' αρ. ..../....-2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2000-31/12/2000)**

|                      | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b> | <b>Απόφασης</b> |
|----------------------|----------------|----------------|-----------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | 17.960,43      | 45.782,70      | 45.782,70       |
| Φόρος                | 1.488,20       | 12.188,63      | 12.188,63       |
| Διαφορά φόρου        |                | 10.700,43      | 10.700,43       |

|                                  |  |                  |                  |
|----------------------------------|--|------------------|------------------|
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας |  | 12.840,52        | 12.840,52        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       |  | <b>23.540,95</b> | <b>23.540,95</b> |

**Υπ'αρ. .../....-2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος  
οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2001-31/12/2001)**

|                                  | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b>   | <b>Απόφασης</b>  |
|----------------------------------|----------------|------------------|------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα             | 17.879,66      | 51.231,73        | 51.231,73        |
| Φόρος                            | 845,21         | 13.667,00        | 13.667,00        |
| Διαφορά φόρου                    |                | 12.821,79        | 12.821,79        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας |                | 15.386,15        | 15.386,15        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       |                | <b>28.207,94</b> | <b>28.207,94</b> |

**Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.**

**Υπ'αρ. ..../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής  
περιόδου 01/01/2000-31/12/2000**

|                                       | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b>   | <b>Απόφασης</b>  |
|---------------------------------------|----------------|------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών              | 153.080,23     | 159.203,44       | 159.203,44       |
| Αξία φορολογητέων εισροών             | 104.223,54     | -                | -                |
| Φόρος εκροών                          | 27.554,44      | 28.656,62        | 28.656,62        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                | 27.554,44      | 8.794,24         | 8.794,24         |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου              |                | <b>19.862,38</b> | <b>19.862,38</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |                | <b>23.834,86</b> | <b>23.834,86</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |                | <b>43.697,24</b> | <b>43.697,24</b> |

**Υπ'αρ. ..../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής  
περιόδου 01/01/2001-31/12/2001**

|                           | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b>   | <b>Απόφασης</b>  |
|---------------------------|----------------|------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών  | 172.973,63     | 179.892,58       | 179.892,58       |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 141.255,69     | -                | -                |
| Φόρος εκροών              | 31.135,25      | 32.380,66        | 32.380,66        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών    | 31,135,25      | 5.709,32         | 5.709,32         |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου  |                | <b>26.671,34</b> | <b>26.671,34</b> |

|                                       |  |                  |                  |
|---------------------------------------|--|------------------|------------------|
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |  | <b>32.005,61</b> | <b>32.005,61</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |  | <b>58.676,95</b> | <b>58.676,95</b> |

**Υπ'αρ. ..../-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002**

|                                       | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b>   | <b>Απόφασης</b>  |
|---------------------------------------|----------------|------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών              | 158.395,93     | 164.731,77       | 164.731,77       |
| Αξία φορολογητέων εισροών             | 108.824,00     | -                | -                |
| Φόρος εκροών                          | 28.511,27      | 29.651,72        | 29.651,72        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                | 28.511,27      | 8.922,88         | 8.922,88         |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου              |                | <b>20.728,84</b> | <b>20.728,84</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |                | <b>24.874,61</b> | <b>24.874,61</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |                | <b>45.603,45</b> | <b>45.603,45</b> |

**Υπ'αρ. ..../-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003**

|                                       | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b>   | <b>Απόφασης</b>  |
|---------------------------------------|----------------|------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών              | 175.034,40     | 182.035,78       | 182.035,78       |
| Αξία φορολογητέων εισροών             | 128.755,46     | -                | -                |
| Φόρος εκροών                          | 31.506,19      | 32.766,44        | 32.766,44        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                | 31.506,19      | 8.330,80         | 8.330,80         |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου              |                | <b>24.435,64</b> | <b>24.435,64</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |                | <b>29.322,77</b> | <b>29.322,77</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |                | <b>53.758,41</b> | <b>53.758,41</b> |

**Υπ'αρ. ..../-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004**

|                           | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b> | <b>Απόφασης</b> |
|---------------------------|----------------|----------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών  | 154.633,28     | 167.003,94     | 167.003,94      |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 95.899,68      | 74.522,48      | 74.522,48       |
| Φόρος εκροών              | 27.833,99      | 30.060,71      | 30.060,71       |

|                                       |           |                 |                 |
|---------------------------------------|-----------|-----------------|-----------------|
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                | 27.833,99 | 26.064,28       | 26.064,28       |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου              |           | <b>3.996,43</b> | <b>3.996,43</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |           | <b>4.795,72</b> | <b>4.795,72</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |           | <b>8.792,15</b> | <b>8.792,15</b> |

**Υπ' αρ. ..../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005**

|                                       | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b>  | <b>Απόφασης</b> |
|---------------------------------------|----------------|-----------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών              | 167.086,55     | 180.453,47      | 180.453,47      |
| Αξία φορολογητέων εισροών             | 118.834,66     | 109.529,94      | 109.529,94      |
| Φόρος εκροών                          | 31.369,34      | 33.878,89       | 33.878,89       |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                | 31.393,69      | 31.387,89       | 31.387,89       |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου              | 24,35          | <b>2.491,00</b> | <b>2.491,00</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |                | <b>2.989,20</b> | <b>2.989,20</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |                | <b>5.480,20</b> | <b>5.480,20</b> |

**Υπ' αρ. ..../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006**

|                                       | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b>   | <b>Απόφασης</b>  |
|---------------------------------------|----------------|------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών              | 175.075,34     | 189.081,37       | 189.081,37       |
| Αξία φορολογητέων εισροών             | 126.728,10     | -                | -                |
| Φόρος εκροών                          | 33.264,31      | 35.925,46        | 35.925,46        |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                | 33.328,18      | 9.225,49         | 9.225,49         |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου              |                | <b>26.699,97</b> | <b>26.699,97</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |                | <b>32.039,96</b> | <b>32.039,96</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |                | <b>58.739,93</b> | <b>58.739,93</b> |

**Υπ' αρ. ..../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007**

|                           | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b> | <b>Απόφασης</b> |
|---------------------------|----------------|----------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών  | 168.835,38     | 182.342,21     | 182.342,21      |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 128.249,67     | 117.837,67     | 117.837,67      |
| Φόρος εκροών              | 32.078,72      | 34.645,02      | 34.645,02       |

|                                       |           |                 |                 |
|---------------------------------------|-----------|-----------------|-----------------|
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                | 32.078,92 | 30.999,49       | 30.999,49       |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου              | 0,20      | <b>3.645,53</b> | <b>3.645,53</b> |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |           | <b>4.374,64</b> | <b>4.374,64</b> |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   |           | <b>8.020,17</b> | <b>8.020,17</b> |

**Γ. Ως προς τη φορολογία παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων**

**Υπ' αρ. ..../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000**

|                                       | Δήλωσης | ελέγχου | Απόφασης |
|---------------------------------------|---------|---------|----------|
| φόρος                                 | -       | 223,03  | 223,03   |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |         | 267,64  | 267,64   |
| Σύνολο φόρου                          |         | 490,67  | 490,67   |

**Υπ' αρ. ..../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001**

|                                       | Δήλωσης | ελέγχου | Απόφασης |
|---------------------------------------|---------|---------|----------|
| φόρος                                 | -       | 293,25  | 293,25   |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας<br>(120%) |         | 351,90  | 351,90   |
| Σύνολο φόρου                          |         | 645,15  | 645,15   |

**Δ. Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997**

**Υπ' αριθ. ..../.....-2016 οριστική πράξη επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006– 31/12/2006**

|                                             |                   |
|---------------------------------------------|-------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 (408,50 X 3) | <b>1.225,50 €</b> |
|---------------------------------------------|-------------------|

**Ε. Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ.**

**Υπ' αριθ. ....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006- 31/12/2006**

|                                                                                                                       |          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Πρόστιμο λήψης και καταχώρισης στα βιβλία ίσο με το 10% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων (2.150,00 χ10%) | 215,00 € |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|

**Υπ' αριθ. ....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016- 31/12/2016**

|                                                                                                                     |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Πρόστιμο μη συμμόρφωσης με κάθε υποχρέωση σχετική με τη τήρηση βιβλίων κατά παράβαση του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 | 2.500,00 € |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.