



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 730/1-7-2016

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

- θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005), των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005), καθώς και των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διαχειριστικών περιόδων (1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005), τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005), καθώς και τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διαχειριστικών περιόδων (1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 25.428,14€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 30.513,76€, ήτοι συνολικό ποσό **55.941,90€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 (οικονομικό έτος 2004), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Ο καταλογισμός προέκυψε κατόπιν μερικού ελέγχου, που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος στα πλαίσια εφαρμογής της ΠΟΛ 1072/11. Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της προαναφερθείσας ΠΟΛ, ενώ η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94,

καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Ο προσφεύγων την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησής του ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) καθαρής συνολικής αξίας 20.000€, εκδόσεως του Γ. με ΑΦΜ: Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 & 66-68 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την χρήση 2003 εξωλογιστικά.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 25.540,24€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 30.648,28€, ήτοι συνολικό ποσό **56.188,52€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Ο καταλογισμός προέκυψε κατόπιν μερικού ελέγχου, που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος στα πλαίσια εφαρμογής της ΠΟΛ 1072/11. Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της προαναφερθείσας ΠΟΛ, ενώ η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Ο προσφεύγων την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησής του δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) καθαρής συνολικής αξίας 30.000€, εκδόσεως του με ΑΦΜ: Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 & 66-68 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την χρήση 2004 εξωλογιστικά.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 17.423,16€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 20.907,79€, ήτοι συνολικό ποσό **38.330,95€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του

άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Ο καταλογισμός προέκυψε κατόπιν μερικού ελέγχου, που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος στα πλαίσια εφαρμογής της ΠΟΛ 1072/11. Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της προαναφερθείσας ΠΟΛ, ενώ η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Ο προσφεύγων την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησής του ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) καθαρής συνολικής αξίας 15.000€, εκδόσεως του με ΑΦΜ: Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 & 66-68 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την χρήση 2005 εξωλογιστικά.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 9.449,42€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 11.339,30€, ήτοι συνολικό ποσό **20.788,72€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε κατόπιν επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1072/2011, αλλά και λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, της αξίας του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του, που ανερχόταν στο ποσό των 20.000€ και 3.600€ αντίστοιχα.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 11.158,25€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.389,90€, ήτοι συνολικό ποσό **24.548,15€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε κατόπιν επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της ΠΟΛ

1072/2011, αλλά και λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, της αξίας των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του, που ανέρχονταν στο ποσό των 30.000€ και 5.400€ αντίστοιχα.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 7.841,90€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 9.410,28€, ήτοι συνολικό ποσό **17.252,18€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε κατόπιν επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1072/2011, αλλά και λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, της αξίας του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του, που ανέρχονταν στο ποσό των 15.000€ και 2.850€ αντίστοιχα.

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **10.800,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά το υπ' αρ. μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως του με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 20.000€ πλέον Φ.Π.Α. 3.600,00 €, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών του.
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **16.200,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα υπ' αρ. μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του με ΑΦΜ: συνολικής καθαρής αξίας 30.000€ πλέον Φ.Π.Α. 5.400,00 €, τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εισροών του.
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **8.550,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά το υπ'

αρ. μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως του με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 15.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2.850,00 €, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή ως νόμω και ουσία βάσιμη και να ακυρωθούν καθ' ολοκληρία οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005), οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005), καθώς και οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διαχειριστικών περιόδων (1/1/2003-31/12/2003, 1/1/2004-31/12/2004, 1/1/2005-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- α. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει στην παραγραφή.*
- β. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου.*
- γ. Χρήση μη νόμιμων αποδεικτικών μέσων.*
- δ. Αντιστροφή βάρους απόδειξης – Μη νόμιμη κρίση περί εικονικότητας των αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου, ληφθέντων από την επιχείρησή του φορολογικών στοιχείων.*

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «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..... 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**».
- **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής

στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.....».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, **ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.** Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία **περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος**».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την **πάροδο δεκαετίας** εφόσον: α) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν **από συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης,

εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- **Επειδή**, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-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.**

-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.**

-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.**

-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.**

-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 το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2015**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) 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.....
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **87 του ν.4316/2014** 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) 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **72§3** του **ν.4174/2013** 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, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για τους ακόλουθους λόγους:

Στις 31/12/2013 εκκρεμούσε σε βάρος του προσφεύγοντος η υπ' αρ. **εντολή επεξεργασίας** του Σ.ΔΟ.Ε Κεντρικής Μακεδονίας, γεγονός, που σε συνδυασμό με τις διατάξεις των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, παρέτεινε, για την χρήση 2003, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων **έως τις 31/12/2015**.

Περαιτέρω, το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο με την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας αποτέλεσε **νέο στοιχείο** για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθε σε γνώση του **πριν την πλήρωση του χρόνου της δεκαετούς παραγραφής** για τις χρήσεις 2004, 2005. Ως εκ τούτου, για τις χρήσεις 2004 και 2005 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, με αποτέλεσμα το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων να δύναται να ασκηθεί έως και τις **31/12/2016**.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι **ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει** κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, η οποία συντελέστηκε στις

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του τύπου της διαδικασίας και μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου.

- **Επειδή**, στο άρθρο 23 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο είναι απολύτως νόμιμο και θεμιτό η φορολογική διοίκηση να χρησιμοποιεί έγγραφα και πληροφορίες προερχόμενες από τρίτες πηγές προκειμένου να ολοκληρώσει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνται κατά την διάρκεια του ελέγχου. Στο ίδιο θέμα αναφέρεται και το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 σύμφωνα με το οποίο: «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1.....»
- **Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμοδίας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί χρήσης μη νόμιμων αποδεικτικών μέσων, περί αντιστροφής του βάρους της απόδειξης καθώς και μη νόμιμης κρίσης περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων.

- **Επειδή**, οι ανωτέρω ισχυρισμοί προβάλλονται αλυσιτελώς από τον προσφεύγοντα, καθώς αφορούν την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αρ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης. Κατά των εν λόγω πράξεων καθώς και κατά της υπ' αρ.απόφασης της υπηρεσίας μας ο προσφεύγων έχει ήδη ασκήσει την υπ' αρ.δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης.

Ως εκ τούτου, οι εν λόγω προβαλλόμενοι λόγοι δεν δύναται να εξετασθούν δια της παρούσης, καθώς αφορούν αιτιάσεις οι οποίες έχουν ήδη εξετασθεί και έχουν κριθεί από την υπηρεσία μας στα πλαίσια προγενέστερης ενδικοφανούς προσφυγής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	10.800,00€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	25.428,14€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	30.513,76€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	55.941,90€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	9.449,42€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	11.339,30€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	20.788,72€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	16.200€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	25.540,24€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	30.648,28€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	56.188,52€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	11.158,25€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	13.389,90€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	24.548,15€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	8.550€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	17.423,16€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	20.907,79€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	38.330,95€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	7.841,90€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	9.410,28€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	17.252,18€

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

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).