



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 12-11-2018
Αριθμός Απόφασης: 1811

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
- 4.** Τη με ημερομηνία **13-06-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ./14-05-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2006, β) της με αριθμ./14-05-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2007, γ) της με αριθμ./14-05-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2008, δ)

της με αριθμ. /14-05-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2009, ε) της με αριθμ. /14-05-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2010, στ) της με αριθμ. /09-05-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **13/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 38.341,45€, πρόσθετος φόρος 33.445,24€, ήτοι σύνολο 71.786,69€.

Με την αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 44.497,54€, πρόσθετος φόρος 38.815,20€, ήτοι σύνολο 83.312,74€.

Με την αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 41.033,19€, πρόσθετος φόρος 35.793,24€, ήτοι σύνολο 76.826,43€.

Με την αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 39.340,76€, πρόσθετος φόρος 34.316,94€, ήτοι σύνολο 73.657,70€.

Με την αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 42.320,07€, πρόσθετος φόρος 36.915,81€, ήτοι σύνολο 79.235,88€.

Με την αριθμό/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 54.490,87€, πρόσθετος φόρος 48.327,96€, ήτοι σύνολο 102.818,83€.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2006-2011, δυνάμει των με αριθμ./30-11-2017 και/7-12-2017 σχετικών εντολών. Η ως άνω εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εργολάβου επικήδειων τελετών, μνημόσυνων κλ.π., περαίωσε τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 με τις διατάξεις περί αυτοπεραίωσης του ν. 3296/2004, ενώ για τη χρήση 2009 είχε αποδεκτεί το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, το οποίο και εξόφλησε ολοσχερώς. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα αριθμ. πρωτ./15-11-2017 και/30-11-2017 έγγραφα της Υπηρεσίας Είσπραξης και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, (αρ. πρωτ./16-11-2017 και/30-11-2017 Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ), με τα οποία αποστάλθηκαν οι από 15-11-2017 και 28/11/2017 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), οι οποίες συντάχθηκαν για τον, κατόπιν της με αριθμό Π.Δ. .../... ανώνυμης καταγγελίας που υποβλήθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Με την ως άνω ανώνυμη καταγγελία, καταγγέλλονται διάφορες φορολογικές παραβάσεις, κυρίως μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων μέσω τεχνητής διόγκωσης των δαπανών με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, που τελούνται από συνολικά τριάντα τρία (33) γραφεία τελετών στη, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Στα πλαίσια διερεύνησης των όσων αναγράφονται στην ως άνω καταγγελία, συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης, όπου κατάσχεσε με την αρ./2016 έκθεση κατάσχεσης, ανεπίσημα στοιχεία που αφορούσαν σε πρόχειρες σημειώσεις με τα ονόματα αποβιωσάντων και ποσά που κατεβλήθησαν από τους συγγενείς τους στο γραφείο κηδειών και ταυτόχρονα επέδωσε σχετικό σημείωμα ελέγχου – κλήση προς ακρόαση και πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Σημειώνεται ότι, η ανωτέρω έκθεση κατάσχεσης δεν αφορά σε στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων (2006-2011), αλλά σε ανεπίσημα στοιχεία για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες 6-8 της από 14/05/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση προσκόμισε τα ζητηθέντα επίσημα βιβλία και στοιχεία, τα οποία κατασχέθηκαν με την αριθ./2016 έκθεση κατάσχεσης, από την

επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκαν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ της τιμολογηθείσας, από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αμοιβής της για παροχή υπηρεσιών σε σχέση με τις καταγεγραμμένες δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη. Συγκεκριμένα οι δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, υπερέβαιναν σε ορισμένες περιπτώσεις το 80% και σε κάποιες το 90% της συνολικής αξίας των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.). Περαιτέρω, επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ'εντολή των πελατών της, σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2006-2011), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες αυτές και τις θεώρησε ως αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρείχε.

Επισημαίνεται ότι παρά την έλλειψη των σχετικών παραστατικών και για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος προέβη στη διασταύρωση των στοιχείων που παρέλαβε τόσο από το Δήμο, όσο και από τον σύνδεσμο Δήμων που διαχειρίζεται τα κοιμητήρια, με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. των ελεγχόμενων χρήσεων. Οι δαπάνες για τις οποίες δεν υπήρχαν στοιχεία προς διασταύρωση ελήφθησαν από τον έλεγχο στο σύνολό τους ως ανακριβεία ύλη, αφού έγινε αποφορολόγηση αυτών που υπόκειντο σε Φ.Π.Α..

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κατέληξε σύμφωνα με τις από 15/11/2017 και 28/11/2017 συνταχθείσες πληροφοριακές εκθέσεις στις εξής διαπιστώσεις ανά διαχειριστική περίοδο:

α) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

1. Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε τριακόσιες εβδομήντα πέντε (375) περιπτώσεις που αφορούν τέλεση κηδειών συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 400.491,07€ εκ των οποίων εκατόν εννιά (109) περιπτώσεις αφορούν ανακριβή έκδοση ΑΠΥ, καθαρής αξίας έκαστης άνω των 1.200,00 ευρώ, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 169.498,30€ και ανακριβής έκδοση σε διακόσιες εξήντα έξι (266) περιπτώσεις αξίας καθαρής έκαστης κάτω των 1.200,00€, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 230.992,80€.

2. Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εξήντα (60) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αξίας 14.220,00€.

β) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

1. Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε τετρακόσιες οχτώ (408) περιπτώσεις που αφορούν τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 404.850,10€ εκ των οποίων εβδομήντα οχτώ (78) περιπτώσεις αφορούν ανακριβή έκδοση ΑΠΥ καθαρής αξίας έκαστης άνω των 1.200,00 ευρώ, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 122.644,68€ και ανακριβής έκδοση σε τριακόσιες τριάντα (330) περιπτώσεις καθαρής αξίας έκαστης κάτω των 1.200,00€, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 282.205,42€.

2. Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αξίας 17.745,00€.

γ) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

1. Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε τετρακόσιες σαράντα επτά (447) περιπτώσεις που αφορούν τέλεση κηδειών συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 398.332,76€ εκ των οποίων σαράντα έξι (46) περιπτώσεις αφορούν ΑΠΥ καθαρής αξίας έκαστης άνω των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 73.657,82€ και ανακριβής έκδοση σε τετρακόσιες μία (401) περιπτώσεις καθαρής αξίας έκαστης κάτω των 1.200,00 ευρώ συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 324.674,95€.

2. Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εξήντα τρεις (63) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αξίας 15.561,00€.

δ) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

1. Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε τετρακόσιες δέκα (410) περιπτώσεις τέλεσης κηδειών, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 378.402,24 ευρώ, εκ των οποίων πενήντα δύο (52) περιπτώσεις αφορούν ΑΠΥ καθαρής αξίας έκαστης άνω των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 80.829,03€ και ανακριβής έκδοση σε τριακόσιες πενήντα οχτώ (358) περιπτώσεις καθαρής αξίας έκαστης κάτω των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 297.573,22€.

2. Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε ογδόντα (80) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αξίας 19.040,00€.

ε) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

1. Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε τετρακόσιες δέκα (410) περιπτώσεις τέλεσης κηδειών, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 363.529,79€, εκ των οποίων σαράντα πέντε (45) περιπτώσεις αφορούν ΑΠΥ καθαρής αξίας έκαστης άνω των 1.200,00€, συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 70.013,51€ και ανακριβή έκδοση σε τριακόσιες εξήντα πέντε (365) περιπτώσεις καθαρής αξίας έκαστης κάτω των 1.200,00 ευρώ, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 293.516,27€.

2. Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε πενήντα (51) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών και μνημόσυνων, συνολικής καθαρής αξίας 9.648,60€.

στ) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

1. Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε τετρακόσιες τριάντα τέσσερις (434) περιπτώσεις που αφορούν τέλεση κηδειών και μνημόσυνων, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 367.908,12€, εκ των οποίων σαράντα δύο (42) περιπτώσεις αφορούν ΑΠΥ καθαρής αξίας έκαστης άνω των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 65.688,62€ και ανακριβής έκδοση σε τριακόσιες ενενήντα δύο (392) περιπτώσεις καθαρής αξίας έκαστης κάτω των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 302.219,50€.

2. Μη έκδοση ΑΠΥ σε εξήντα επτά (67) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών και μνημόσυνων, συνολικής καθαρής αξίας 12.490,00€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-6-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τις χρήσεις 2006-2011 έχει ήδη παραγραφεί με την πάροδο της πενταετίας. Ειδικά για τη χρήση 2006, ο ισχυρισμός του δημοσίου για δεκαετή παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων είναι αβάσιμος, διότι για την επίμαχη χρήση δεν είχε προηγηθεί φορολογικός έλεγχος, ούτε είχε κοινοποιηθεί στην εταιρία αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής, ώστε να είναι δυνατή η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Εσφαλμένη η προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, χωρίς την ειδική αιτιολογία που προσδιορίζει το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθιστά αβέβαιο και ανασφαλή τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
3. Ουσιαστική αβασιμότητα των καταλογιστικών πράξεων που εκδόθηκαν βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου του νόμου- Σε κάθε περίπτωση “in concreto” αντισυνταγματικότητα του νόμου.
4. Δεν αποδείχθηκε για ποιο λόγο επιλέχθηκε αυξημένος ΜΣΚΚ κατά 40% - έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής επισημαίνονται τα εξής :

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την

υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

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

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

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

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

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. **ΠΟΛ. 1125/25.11.2004** του Υπουργείου Οικονομικών της Δ/σης ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι: «...Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο **δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου** (στην έννοια αυτού περιλαμβανόμενου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) **δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου** (δηλονότι 10ετία ή 5ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), **μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων** (κατά το πραγματικό)- **εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής** (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ.1 ν.2238/94 και 57 παρ.1 ν.2859/2000) **δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως**

συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ.2 περ. β' ν.2238/94 και 49 παρ.3 ν.2859/2000).»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρο 13** «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου», του νόμου **3296/2004**, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3522/22-12-2006, ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Επειδή στο **άρθρο 14** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι :«1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται: α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει των βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις: αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ.

ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

γγ.

3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 εξαιρούνται: α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

β. Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. γ. Δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη. δ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί. ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 15 του ν. 3296/2004**, ορίζεται ότι : «1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται

περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων. 2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται τα ακόλουθα ποσά ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών:

α. Ακαθάριστα έσοδα:.....

ββ. Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης ββ΄ της παραγράφου 1.α΄ του προηγούμενου άρθρου, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

β. Καθαρά κέρδη:.....

ββ. Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης ββ΄ της παραγράφου 1.α΄ του προηγούμενου άρθρου, το ποσό που προκύπτει λογιστικώς με την αφαίρεση των εκπιπτόμενων κατά τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο, με την εφαρμογή επί των ακαθάριστων αυτών εσόδων του προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου όρου των συντελεστών του οικείου πίνακα ή του μέσου σταθμικού συντελεστή, όπως αναλόγως ορίζεται και στην προηγούμενη υποπερίπτωση αα΄.»

Επειδή, περαιτέρω στην **παρ. 7 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004**, ορίζεται ότι: «7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου». Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή των εν λόγω

διατάξεων. Επίσης με απόφαση του ίδιου Υπουργού καθορίζεται ο τρόπος επιλογής δείγματος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17, οι οποίες ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα. Επειδή στην ΠΟΛ. 1027/22.2.2005 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της παρ. 3 καθορίζονται περιπτώσεις δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που ενώ κατ' αρχήν είναι υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης κατά την παρ. 1, τελικά εξαιρούνται αυτής για συγκεκριμένους λόγους. Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές εξαιρούνται της περαίωσης: α) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις που βαρύνονται με παραβάσεις του ΚΒΣ, ανεξαρτήτως αν οι παραβάσεις αυτές αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στην παραπάνω διαδικασία περαίωσης κατά την παρ. 1 ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στη διαδικασία αυτή. Ως παραβάσεις που επισύρουν την εξαίρεση θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παρ. 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ, δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παρ. 7 και 8 του ίδιου άρθρου 30 του ΚΒΣ. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει εφόσον πρόκειται για παραβάσεις του ΚΒΣ για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ έχουν ήδη επιδοθεί στον επιτηδευματία οι οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (ΥΣΕ) από τις ελεγκτικές υπηρεσίες (ΣΔΟΕ, Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ). Οποιοσδήποτε άλλες διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του ΚΒΣ, πέραν αυτών που αναφέρονται στις παρ. 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ, δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται όμως βεβαίως σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα για τις παραβάσεις αυτές σχετικά πρόστιμα.

β) Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως για το σύνολο των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, δηλαδή τόσο για τις υπαγόμενες δραστηριότητες στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης κατά την παρ. 1 όσο και για τις τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες που δεν υπάγονται στη διαδικασία αυτή, καθώς και δηλώσεις που υποβάλλονται μεν εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς ως προς τα δεδομένα αυτά (π.χ. εσφαλμένος προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει βιβλίων και στοιχείων κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι ειδικά ως προς το ΦΠΑ απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων περιοδικών δηλώσεων.

Επισημαίνεται εξάλλου ότι εάν έστω και σε μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ έχει υποβληθεί δήλωση πέραν των προβλεπόμενων προθεσμιών ή εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς για τα βάσει βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

Εξαιρετικά, εκπρόθεσμες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν για τις ανωτέρω φορολογίες έως και 26.11.2004 στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 18 έως και 20 του Ν.3259/2004 για χρήσεις που έληξαν από 1.1.2003 έως και 31.12.2003,

υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης, με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς βάσει των βιβλίων και στοιχείων και για τις δύο αυτές φορολογίες.

γ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως ή υποβάλλονται εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών ή φορολογικών αντικειμένων με βάση το σύνολο και εν προκειμένω των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων (π.χ. παρακρατούμενοι φόροι γενικά, λοιποί ειδικοί φόροι, τέλη ή εισφορές κ.λπ.).

Ειδικά ως προς τον παρακρατούμενο φόρο μισθωτών υπηρεσιών απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της οριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων προσωρινών δηλώσεων.

Εξαιρετικά, επίσης, σε ότι αφορά τις λοιπές φορολογίες ή αντικείμενα για τα οποία δεν προβλέπεται η υποβολή οριστικής δήλωσης, δεν υφίσταται εξαίρεση, εφόσον οι οικείες δηλώσεις των φορολογιών ή αντικειμένων αυτών υποβάλλονται το αργότερο μέχρι το χρόνο που υποβάλλεται η εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ίδιας χρήσης και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

δ) Δηλώσεις που υποβάλλονται με οποιαδήποτε γενικά επιφύλαξη που αφορά υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης δραστηριότητες κατά την παρ. 1.

Σημειώνεται ότι και εν προκειμένω εάν έστω και για μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ υποβληθεί δήλωση με επιφύλαξη ως προς τις πιο πάνω δραστηριότητες, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

ε) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες κατά τον χρόνο υποβολής τους υπάρχουν και δεν έχουν ακόμη ελεγχθεί κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

στ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Ειδικά για τις χρήσεις που έληξαν από 1.1.2003 και εφεξής, για τις οποίες έχουν ενδεχομένως ήδη εκδοθεί μέχρι σήμερα εντολές τακτικού ελέγχου, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, εφόσον δεν έχει γίνει θεώρηση από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν. 3888/2010** ορίζεται ότι : «1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα2....., 3....., 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού

Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή σύμφωνα με την πάγια νομολογία έχει κριθεί και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι «Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψην του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη» (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008, 3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012). Κατά συνέπεια ουδεμία διαφοροποίηση υφίσταται μεταξύ των οριστικών και των επεχουσών ισχύ αμετάκλητης δικαστικής απόφασης αρχικών πράξεων, ως προς την δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επ'αυτών, αφού η ουσία έγκειται στο ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς καθ'οιονδήποτε τρόπο δεν αποκλείει την υπό τις ως άνω προϋποθέσεις έκδοση συμπληρωματικού φύλλου .

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980,

3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του **άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση «αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως». Ωσαύτως, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων (ΣτΕ 1426/2000). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα, τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για το λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017 του ΣτΕ** ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017** (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει

υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων :

- είχε περαιώσει τις ελεγχόμενες χρήσεις 2006-2008 με τις διατάξεις του ν. 3296/2004, περί αυτοελέγχου, ενώ κατά το χρόνο αποδοχής της περαίωσης ίσχυαν οι προϋποθέσεις που όριζε ο ανωτέρω νόμος, ήτοι, δεν υπαγόταν στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου β) οι υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ως άνω χρήσεων υποβλήθηκαν χωρίς επιφύλαξη και εμπροθέσμως, γ) η επιχείρηση δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση το καθορισθέν με τις ΠΟΛ. 1035/2009 και 1088/2011 δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και δ) δεν είχαν επιδοθεί κατά το χρόνο υποβολής της εν λόγω δήλωσης εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

- είχε αποδεχθεί για τη διαχειριστική χρήση 2009 (οικονομικό έτος 2010), το με αριθμ../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, το οποίο εξόφλησε ολοσχερώς.

- οι χρήσεις 2010 και 2011 δεν έχουν ελεγχθεί με προγενέστερο έλεγχο, συνεπώς, ο διενεργηθείς έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, θεωρείται αρχικός έλεγχος για τις χρήσεις αυτές.

Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, έχει τη μορφή επανελέγχου για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 και οι από 15/11/2017 και 28/11/2017 εκθέσεις ελέγχου του Π.Δ. 186/92 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, υπό την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, καθότι αυτά περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, μετά την περαίωση των ως άνω χρήσεων. Υπό τα δεδομένα αυτά, συντρέχει περίπτωση επέκτασης του χρόνου παραγραφής από πενταετή σε δεκαετή, και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, παραγράφεται 31/12/2017, 31/12/2018 και 31/12/2019, αντίστοιχα. Ωστόσο, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α., για τη χρήση 2006 έχει παραγραφεί κατά την 31/12/2017, αφενός, διότι στο Φ.Π.Α. δεν υπάρχει αντίστοιχη με του εισοδήματος διάταξη περί παράτασης παραγραφής κατά ένα ημερολογιακό έτος, όταν το συμπληρωματικό στοιχείο περιέλθει το τελευταίο έτος της παραγραφής και αφετέρου, δε χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της με αριθμ./14-05-2018 οριστικής πράξης Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

καθότι, θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Περαιτέρω, επειδή για τις χρήσεις 2010 και 2011, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. στοιχείο, που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και επιβολή φόρου για τις χρήσεις αυτές, έχει παραγραφεί κατά την 31/12/2016 και 31/12/2017, αντίστοιχα. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής γίνεται δεκτός μόνο ως προς την ακύρωση των με αριθμ./14-5-2018,/14-05-2018 και/09-05-2018 οριστικών πράξεων Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα.

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς

Επειδή σύμφωνα με το αρ **48§3 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

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 οριζόμενων 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, σύμφωνα με την **παρ.2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα

είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.....»

Επειδή, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 6 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθότι :

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς σε τετρακόσιες οχτώ (408) περιπτώσεις που αφορούν τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 404.850,10€ και επίσης δεν εξέδωσε σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αξίας 17.745,00€ ήτοι, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους **422.595,10 €** και σε αναλογία της τάξεως των 376% περίπου, επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 112.119,51 €.

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς σε τετρακόσιες σαράντα επτά (447) περιπτώσεις που αφορούν τέλεση κηδειών καθαρής αποκρυβείας αξίας 398.332,76€ και επίσης δεν εξέδωσε σε εξήντα τρεις (63) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, καθαρής αξίας 15.561,00€, ήτοι, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους **413.893,76€** και σε αναλογία της τάξεως των 371% περίπου, επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 111.487,48 €.

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, ο προσφεύγων εξέδωσε

ανακριβώς σε τετρακόσιες δέκα (410) περιπτώσεις τέλεσης κηδειών, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 378.402,24 ευρώ και επίσης δεν εξέδωσε σε ογδόντα (80) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αξίας 19.040,00€ ήτοι, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους **397.442,25€** και σε αναλογία της τάξεως των 403% περίπου, επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 98.523,41 €.

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς σε τετρακόσιες δέκα (410) περιπτώσεις τέλεσης κηδειών, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 363.529,79€ και επίσης δεν εξέδωσε σε πενήντα (51) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών και μνημόσυνων, συνολικής καθαρής αξίας 9.648,60€ ήτοι, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους **373.178,39€** και σε αναλογία της τάξεως των 409% περίπου, επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 91.050,06 €.

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς σε τετρακόσιες τριάντα τέσσερις (434) περιπτώσεις που αφορούν τέλεση κηδειών και μνημόσυνων, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 367.908,12€ και επίσης δεν εξέδωσε σε εξήντα επτά (67) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών και μνημόσυνων, καθαρής αξίας 12.490,00€ ήτοι, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους **380.398,12€** και σε αναλογία της τάξεως των 365% περίπου, επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 104.132,80 €.

Κατόπιν τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης εξωλογιστικώς με προσαύξηση αυτών κατά ποσοστό 8%, το δε καθαρό εισόδημα εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ως άνω εξωλογιστικών προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων με συντελεστή καθαρού κέρδους 23% προσαυξημένου κατά ποσοστό 40% (32,20%), λόγω της απόκρυψης φορολογητέας ύλης σε ποσοστό άνω του 5% της δηλωθείσας.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ότι ο έλεγχος αυθαίρετα, αναίτιολόγητα, όλως εσφαλμένα και μη νόμιμα απέρριψε τα βιβλία της επιχείρησης ως ανακριβή για τις ένδικες χρήσεις και προσδιόρισε τα οικονομικά της αποτελέσματα με εξωλογιστικό τρόπο, χωρίς να μνημονεύει τους λόγους εξαιτίας των οποίων έκρινε αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, καθόσον η συνδρομή πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Ως προς τον ισχυρισμό που αναφέρεται στη μη αιτιολόγηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της κρίσης της περί του ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθότι, οι πράξεις της φορολογικής αρχής δεν καθίστανται νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες για το λόγο και μόνο ότι δεν περιλαμβάνεται σε αυτές ή στην οικεία έκθεση ελέγχου ειδική αιτιολόγηση της ως άνω κρίσης, δεδομένου, ότι η εν λόγω αιτιολογία δεν

συνιστά τυπικό στοιχείο της πράξης της φορολογικής αρχής, η δε κρίση αυτή, εάν αμφισβητηθεί, ελέγχεται κατ'ουσία από τα δικαστήρια (ΣτΕ 469/2000, 762/1997).

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός περί ανατιολόγητης προσαύξησης του ΜΣΚΚ κατά 40%, αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις σχετίζονται με τη φορολογία εισοδήματος, αντικείμενο που δεν εξετάζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη : α) τις διατάξεις των παρ. 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με τις οποίες οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά και β) το γεγονός ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις εξαιτίας της φύσης και της βαρύτητας τους (μη έκδοση και ανακριβή έκδοση σε ποσοστά άνω του 350% για κάθε χρήση) ασκούν ουσιώδη επιρροή στα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και έχουν ως αποτέλεσμα την εμφάνιση ανακριβών αποτελεσμάτων, κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των τηρούμενων βιβλίων, υπό την έννοια ότι κλονίζεται η πίστη σε αυτά, γεγονός το οποίο οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή, εφόσον διαπίστωσε αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης (μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων) ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, εφάρμοσε τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και απέρριψε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τις κρινόμενες χρήσεις ως ανακριβή και ως εκ τούτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί.

Επειδή περαιτέρω, έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου, ύψους 2.614,04 €, και τροποποιείται η υπ'αρ./14-5-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, μόνο ως προς το σκέλος της αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./13-06-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του**ΤΟΥ**, με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

A. Την ακύρωση :

των με αριθμ. /14-05-2018, /14-05-2018 και /09-05-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011, αντίστοιχα, λόγω παραγραφής.

B. την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

των με αριθμ., /14-5-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα.

Γ. Την τροποποίηση της υπ'αρ. /14-5-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, μόνο ως προς το σκέλος της αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμ. /14-05-2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.614,02		2.614,02
Κύριος φόρος		38.341,45	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013		19.170,72	0,00
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		14.274,52	0,00
σύνολο		71.786,69	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2,614,02		2.614,02

Η με αριθμ. /14-05-2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Κύριος φόρος	0,00	44.497,54	41.883,50
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013		22.248,77	20.941,75
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		16.566,43	16.204,73
σύνολο		83.312,74	79.029,98
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			

Η με αριθμ. /14-05-2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο			

Κύριος φόρος	0,00	41.033,19	41.033,19
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013		20.516,59	20.516,59
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		15.276,65	15.276,65
σύνολο		76.826,43	76.826,43
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			

Η με αριθμ. /14-05-2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Κύριος φόρος	0,00	39.340,76	39.340,76
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013		19.670,38	19.670,38
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		14.646,56	14.646,56
σύνολο		73.657,70	73.657,70
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			

Η με αριθμ. /14-05-2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,01		0,01
Κύριος φόρος		42.320,07	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013		21.160,04	
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		15.755,77	
σύνολο		79.235,88	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,01		0,01

Η με αριθμ. /09-05-2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Κύριος φόρος	0,00	54.490,87	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013		27.245,44	
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		21.082,52	
σύνολο		102.818,83	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.