



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 16.11.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 4657

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18.06.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του '.....', Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά: **1)** του υπ'αριθμ./**10.05.2018** Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2007, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, **2)** του υπ'αριθμ./**10.05.2018** Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ **3)** του υπ'αριθμ./**10.05.2018** Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, **4)** του υπ'αριθμ./**10.05.2018** Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τους ως άνω Οριστικούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.06.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του '.....', Α.Φ.Μ., 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:

1) Με τον υπ' αριθ...../10.05.2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2007, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 12.323,21 €, πλέον χαρτόσημο εκμίσθωσης ακινήτων 136,64 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 27,33 €, και συνολικά 12.487,18 €.

2) Με τον υπ' αριθ./10.05.2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 26.854,92 €, πλέον χαρτόσημο εκμίσθωσης ακινήτων 136,64 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 27,33 €, και συνολικά 27.018,89 €.

3) Με τον υπ' αριθ./10.05.2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 28.170,39 €, πλέον χαρτόσημο εκμίσθωσης ακινήτων 136,64 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 27,33 €, και συνολικά 28.334,36 €.

3) Με τον υπ' αριθ./10.05.2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 32.835,38 €, πλέον χαρτόσημο εκμίσθωσης ακινήτων 79,71 € και ΟΓΑ χαρτοσήμου 15,94 €, και συνολικά 32.931,03 €.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά από μερικό επιτόπιο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, φπα κλπ που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, συνεπεία του με αρ. πρωτ./21.04.2016 {αρ. πρωτ.ΕΜΠ/28.02.2017 Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ} εγγράφου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με το οποίο κοινοποιήθηκε η με αρ. πρωτ./12.06.2013 έκθεση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της Τουριστικής Αναπτυξιακής Δημοτικής Επιχείρησης - «.....».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παρανόμως καταλογίσθηκαν τα ποσά του Φ.Ε, δια των προσβαλλόμενων πράξεων στον, διότι ο δεν έχει καμία υποχρέωση έναντι της Δ.Ο.Υ. για την καταβολή των οφειλών της
2. παραγραφή του φορολογικού αδικήματος – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του ν. 2238/1994 καθώς και πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και αοριστία εκθέσεως ελέγχου.
3. έχει συντελεστεί εξωδικαστικός συμβιβασμός – διακανονισμός ο οποίος παράγει δυνάμει δεδικασμένου και κατ' επέκταση έχει εξοφληθεί ο απαιτούμενος φόρος εισοδήματος για τις χρήσεις 2007 – 2010 και δεν μπορεί η Δ.Ο.Υ. να επανέλθει στον έλεγχο των χρήσεων αυτών – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του ν. 2238/94 καθώς και πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
4. δεν διασταυρώνονται τα συμπεράσματα του ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2008, 2009, 2010 και 2011 – πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 323/1989 Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 260: Σύσταση και νομική φύση

"1. Οι δήμοι και οι κοινότητες μπορούν να συνιστούν δικές τους επιχειρήσεις ή να μετέχουν σε επιχειρήσεις που συνιστούν μαζί με άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα ή σε επιχειρήσεις που ήδη υπάρχουν:.....

3. Η σύσταση αμιγούς δημοτικής ή κοινοτικής επιχείρησης ή η συμμετοχή σε τέτοια επιχείρηση γίνεται, μετά πλήρη οικονομοτεχνική μελέτη, με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, που

λαμβάνεται με απόλυτη πλειοψηφία του συνόλου των μελών του και πράξη του Περιφερειακού Διευθυντή, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η πράξη του Περιφερειακού Διευθυντή περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της απόφασης του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και αποτελεί το καταστατικό της επιχείρησης. { Η παράγραφος 3 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 5 του νόμου 2307/1995 (ΦΕΚ 113/Α/1995). }

5. Οι παραπάνω δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και διέπονται από τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από αυτόν το νόμο”.

Άρθρο 267: Διάλυση

“Οι επιχειρήσεις διαλύονται με τη συμπλήρωση του χρόνου για τον οποίο είχαν συσταθεί, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση που προβλέπεται από τη συστατική απόφαση. Μετά την εκκαθάριση της περιουσίας της επιχείρησης όσα περιουσιακά στοιχεία απομένουν περιέρχονται στο δήμο ή στην κοινότητα που την είχε συστήσει”.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα κάτωθι:

1. με την αρ. /06.06.1991 απόφαση του Νομάρχη Κυκλάδων, όπως συμπληρώθηκε – τροποποιήθηκε μεταγενέστερα, «1. συστάθηκε στην του νομού Κυκλάδων, επιχείρηση με την επωνυμία “..... –” ως ίδιο Ν.Π.Ι.Δ., το οποίο διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 260 έως 275 και 287 του Π.Δ. 323/1989 -Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας (ΦΕΚ /02.07.1991).....

9. η επιχείρηση διαλύεται: α) με απόφαση του Συμβουλίου, η οποία λαμβάνεται με την απόλυτη πλειοψηφία των μελών του και απόφαση του Νομάρχη Κυκλάδων., β) όταν λήξει χωρίς να παραταθεί η διάρκεια της επιχείρησης, γ) σε περίπτωση πτώχευσης της επιχείρησης. Τη διάλυση ακολουθεί η εκκαθάριση, η εκκαθάριση γίνεται από εκκαθαριστές που ορίζονται από το Συμβούλιο.....»

2. με την αρ. /20.06.1996 απόφαση της Αναπληρώτριας Περιφερειακής Διευθύντριας Ν. Κυκλάδων, τροποποιήθηκε η υπ’ αρ. /91 απόφαση του Νομάρχη Κυκλάδων ως προς την επωνυμία της συσταθείσας αμιγούς τουριστικής – αναπτυξιακής επιχείρησης, “από σε Επιχείρηση {.....}”, (ΦΕΚ Β’/16.07.1996).

3. με την υπ’ αρ.../2011 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου καθώς και με την αρ. /27.04.2011 απόφαση του Γ.Γ. Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αιγαίου, αποφασίστηκε ότι, “η Επιχείρηση «..... (.....)» έχει λυθεί από 01.01.2011”. (ΦΕΚ Β’/25.05.2011).

4. με την αρ. .../2011 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου, [συνεδρίαση..../22.05.2011] αποφασίστηκε η ανάθεση στην εταιρεία ΣΟΛ Ορκωτοί Λογιστές η λύση και εκκαθάριση της Επιχείρησης, εκκαθαριστές δε, ορίστηκαν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές οι κ.κ. και, και με την αρ. /2011 απόφαση του ως άνω, ανατέθηκε στην εταιρεία ΣΟΛ και στους ίδιους Ορκωτούς Ελεγκτές και ο διαχειριστικός έλεγχος οικονομικών χρήσεων 2007 – 2010 της ως άνω Επιχείρησης, οι οποίοι και συνέταξαν τη με αρ. πρωτ. /12.06.2013 “ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗΣ – ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ [.....] ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ 2007, 2008, 2009 ΚΑΙ 2010”.

Επειδή, με το αρ. πρωτ. /21.04.2016 έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος {αρ. πρωτ.... ΕΜΠ/28.02.2017 Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ}, διαβιβάστηκε η ΑΒΜ: ΕΟΕ...../2014 ποινική δικογραφία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος “προκειμένου να ορισθούν ελεγκτές από την αρμόδια υπηρεσία οι οποίοι θα συνεχίσουν και θα ολοκληρώσουν τον έλεγχο της υπόθεσης”. Συγκεκριμένα “να προβούν σε έλεγχο και έρευνα των αναφερομένων στην έκθεση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της “ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ «.....»” των χρήσεων 2007, 2008, 2009 και 2010 που συντάχθηκε από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές Σ.Ο.Λ. (..... και) και περιέχεται στο αριθ. /2013 πρακτικό συνεδρίασης του Συμβουλίου..... (αρ...../2013 απόφαση), καθώς και σε πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες για τη διαπίστωση τέλεσης ή μη και άλλων αδικημάτων.....”.

Επειδή, εν συνεχεία, σε εκτέλεση της εισαγγελικής παραγγελίας, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, εξεδόθη η υπ’ αρ. /25.05.2017 εντολή μερικού ελέγχου, για έλεγχο εισοδήματος, φπα κ.λ.π. της επιχείρησης

με την επωνυμία "ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ", συνετάγει δε, η από 10.05.2018 έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με το αρ. πρωτ./11.05.2018 έγγραφο τόσο στον εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας, όσο και στον με συστημένη επιστολή {RE.....GR & RE.....GR αντίστοιχα}.

Ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, με το Π.Δ. 410/1995 (ΦΕΚ Α' 231/14.11.1995) κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο νόμου με τίτλο «Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας» οι ισχύουσες διατάξεις του δημοτικού και κοινοτικού κώδικα (Π.Δ. 323/1989), όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4071/2012 (ΦΕΚ Α' 85/11-04-2012) Ρυθμίσεις για την τοπική ανάπτυξη, την αυτοδιοίκηση και την αποκεντρωμένη διοίκηση - Ενσωμάτωση Οδηγίας 2009/50/ΕΚ, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 10. Ρυθμίσεις για τις Επιχειρήσεις των ΟΤΑ, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 77 του Ν. 4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013).

"1. Οι οφειλές προς το ελληνικό δημόσιο και το ΙΚΑ των αμιγών δημοτικών επιχειρήσεων, του π.δ. 410/1995 ή των κοινωφελών επιχειρήσεων, των αστικών μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων των ΟΤΑ, καθώς και των επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες, οι οποίες λύθηκαν και τελούν υπό το καθεστώς εκκαθάρισης, βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και τις 31.12.2010 απαλλάσσονται από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα, προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις και η εξόφλησή τους γίνεται υποχρεωτικά από τους ΟΤΑ που τις έχουν συστήσει. Από τους ίδιους ως άνω ΟΤΑ γίνεται και η εξόφληση οφειλών προς εργαζόμενους. Στις ανωτέρω οφειλές περιλαμβάνονται και όσες προκύπτουν έπειτα από έλεγχο των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων.

«Ειδικότερα:

α. Οφειλές που βεβαιώθηκαν ταμειακά στις Δ.Ο.Υ. σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων:

(αα) διαγράφονται με πράξεις της βεβαιούσας εν ευρεία εννοία αρχής και

(αβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών που ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια της παρούσας παραγράφου, με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμων ή αποφάσεων καταλογισμού ή φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και από το φόρο εισοδήματος ή παρακρατούμενους φόρους, έστω και αν τα ανωτέρω έχουν καταστεί απρόσβλητα λόγω απόρριψης τελεσίδικα των προσφυγών που ασκήθηκαν εναντίον τους ή άπρακτης παρόδου της προθεσμίας της προσφυγής.

Τυχόν καταβληθέντα ποσά από τις επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου ή από τα συνυπεύθυνα με αυτές πρόσωπα που αφορούν τις βεβαιωμένες οφειλές τους, δεν αναζητούνται και αποσβένουν κατά προτεραιότητα αντίστοιχο μέρος των επιβληθέντων πρόσθετων φόρων και προστίμων, και συνυπολογίζονται κατά τη διαγραφή και επαναβεβαίωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υποπεριπτώσεις αα' και αβ' της παρούσας παραγράφου.

β. Οφειλές για τις οποίες κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και δεν έχουν βεβαιωθεί ταμειακά βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του.

Για οφειλές που δεν έχουν κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης βεβαιωθεί εν ευρεία εννοία σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και οι οποίες προκύπτουν από έλεγχο που έχει ήδη διαταχθεί και δεν έχει ολοκληρωθεί:

(γα) ολοκληρώνεται ο έλεγχος και συντάσσεται σχετικό πόρισμα, προκειμένου να εκδοθούν οι οικείες καταλογιστικές πράξεις,

(γβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων οφειλών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από το πόρισμα του ελέγχου.

δ. Για οφειλές που δεν έχουν κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης βεβαιωθεί εν ευρεία εννοία σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και για τις οποίες δεν έχει διαταχθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης έλεγχος:

(δα) διενεργείται κατά προτεραιότητα τακτικός έλεγχος από το αρμόδιο κατά περίπτωση ελεγκτικό όργανο σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και

(δβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων οφειλών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από το πόρισμα του ελέγχου.

ε. Με τη δικαστική αμφισβήτηση των οφειλών των Ο.Τ.Α. που έχουν βεβαιωθεί κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου, δεν εφαρμόζονται οι απαλλαγές που ορίζονται στις περιπτώσεις α' έως και δ' της παρούσας παραγράφου και οι Ο.Τ.Α. επιβαρύνονται και με τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και λοιπές επιβαρύνσεις και προσαυξήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

στ. Η εξόφληση από τους οικείους Ο.Τ.Α. των οφειλών, όπως αυτές θα βεβαιωθούν κατ' εφαρμογή των περιπτώσεων α' έως και δ' της παρούσας παραγράφου, συντελείται με τους ακόλουθους τρόπους:

(i) δια συμψηφισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α'268) που κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του Ν. 4047/2012 (Α'31) και τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου πρώτου της από 30.4.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου που κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του Ν. 4079/2012 (Α' 180), κατά παρέκκλιση του χρόνου βεβαίωσης των οφειλών των Ο.Τ.Α. που προβλέπεται σε αυτόν,

(ii) από ίδιους πόρους, επιτρεπόμενης και της σύναψης δανείου κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 4038/2012 (Α'14).

ζ. Εκκρεμείς, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, δίκες λόγω άσκησης ενδίκων βοηθημάτων από τις επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου κατά είτε των πράξεων καταλογισμού είτε των πράξεων ταμειακής βεβαιώσεως, καταργούνται. **Εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον αρμόδιων οργάνων για τη διοικητική επίλυση των διαφορών απορρίπτονται για τυπικούς λόγους".**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/03.06.2016 έγινε αποδεκτή από τη Γ.Γ.Δ.Ε. η υπ' αρ. Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 7/2016 Μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου – Άρση αυτών – Δημοτικές Επιχειρήσεις – ΟΤΑ, η οποία μεταξύ άλλων αναφέρει:

"11. Με τις ρυθμίσεις του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. [4071/2012](#) οι οφειλές, βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και τις 31-12-2010, προς το Δημόσιο και το Ι.Κ.Α. των επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α. που αναφέρονται στη διάταξη, οι οποίες λύθηκαν και τελούν σε καθεστώς εκκαθάρισης, - χωρίς δυνατότητα ενδεχομένης αναβίωσής τους, όπως συνάγεται και από την οικεία αιτιολογική έκθεση, - απαλλάσσονται από κάθε μορφής επιβαρύνσεις και εξοφλούνται υποχρεωτικά από τους Ο.Τ.Α. που τις έχουν συστήσει.

Ακολούθως, με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου και νόμου, που προστέθηκαν με το άρθρο 77 του ν. [4170/2013](#), ορίζεται η διαδικασία εφαρμογής της παραπάνω ρύθμισης. Ειδικότερα, ορίζεται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαγράφει τις διενεργηθείσες ταμειακές βεβαιώσεις χρεών που ανάγονται σε χρόνο έως και τις 31.12.2010 σε βάρος των επιχειρήσεων των ΟΤΑ της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. [4071/2012](#) και ταυτοχρόνως προβαίνει σε ταμειακή βεβαίωση της βασικής οφειλής (δίχως πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και προσαυξήσεις) σε βάρος του οικείου ΟΤΑ, με βάση τους ίδιους τίτλους εν ευρεία εννοία που είχαν εκδοθεί σε βάρος τους.

12. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. [4071/2012](#) θεσπίζεται στερητική ex lege αναδοχή χρέους, με την οποία οι ΟΤΑ αναλαμβάνουν πλήρως τις κύριες οφειλές των οικείων δημοτικών επιχειρήσεων, **εκτός αν οι ΟΤΑ προβούν σε δικαστική αμφισβήτηση των φορολογικών οφειλών που έχουν βεβαιωθεί σε βάρος τους, οπότε δεν εφαρμόζονται οι θεσπιζόμενες απαλλαγές και οι Ο.Τ.Α. επιβαρύνονται και με τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και λοιπές επιβαρύνσεις και προσαυξήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.** Επομένως, οι αρχικές οφειλέτριες του Δημοσίου δημοτικές επιχειρήσεις, μετά τη

υπέρ αυτών διαγραφή των οφειλών και την ανάληψή τους από τους Ο.Τ.Α., παύουν να έχουν οποιαδήποτε ενοχική ευθύνη προς καταβολή αυτών”.

Παρόμοια και η υπ’αρ. 49/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή από την Γ.Γ.Δ.Ε. σύμφωνα με την ΠΟΛ 1195/14.08.2014

“Κατά την αιτιολογική έκθεση του νόμου [4071/2012](#) στο άρθρο 10 (παρ. 1) περιέχονται ρυθμίσεις, με τις οποίες οι δήμοι αναλαμβάνουν τις υποχρεώσεις για την καταβολή οφειλών των λυθέντων ή υπό εκκαθάριση επιχειρήσεων τους προς το Δημόσιο εφόσον αυτές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες, ανεξαρτήτως, εάν βεβαιώθηκαν ή όχι, έως την 31-12-2010. Πρόκειται για υποχρεώσεις μη λειτουργουσών πλέον επιχειρήσεων που ανήκαν στους συνενωθέντες ΟΤΑ.

Ακολουθώντας με τις διατάξεις του [άρθρου 77](#) του ν.[4170/2013](#) η παραπάνω διάταξη συμπληρώθηκε και ορίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι οφειλές που βεβαιώθηκαν ταμειακά στις ΔΟΥ σε βάρος των αναφερομένων δημοτικών επιχειρήσεων διαγράφονται με πράξεις της βεβαιούσας εν ευρεία έννοια αρχής και βεβαιώνεται σε βάρος του οικείου ΟΤΑ μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών. **Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης των οφειλών από τους ΟΤΑ, οι απαλλαγές από τις διάφορες επιβαρύνσεις δεν εφαρμόζονται και οι ΟΤΑ επιβαρύνονται με όλες τις σχετικές προσαυξήσεις και πρόστιμα.**

Αναλαμβάνοντας τις υποχρεώσεις αυτές ο δήμος καθίσταται δυνατή η εκπλήρωσή τους δεδομένου ότι σε κάθε άλλη περίπτωση αυτή καθίσταται αδύνατη. Για τη διευκόλυνση των δήμων αφαιρούνται οι προσαυξήσεις, πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που είχαν επιβαρύνει τις ανωτέρω υποχρεώσεις δεδομένου ότι η καταβολή της αρχικής οφειλής (χωρίς τις επιβαρύνσεις) είναι υποχρεωτική για το δήμο”.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραπάνω ισχύουσες διατάξεις, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις στο, και ορθώς καταλογίσθηκαν τα ποσά του φόρου εισοδήματος στον ως άνω, ο ισχυρισμός δε, ότι, “*παρὰ νόμῳ καταλογίσθηκαν τα ποσά του Φ.Ε, δια των προσβαλλόμενων πράξεων στονοδεν έχει καμία υποχρέωση έναντι της Δ.Ο.Υ. για την καταβολή των οφειλών τηςΙ.*”, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμῳ και ουσία ἀβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, από **α)** τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν και βάσει της παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 εφαρμόζονται μέχρι τη χρήση 2013, **β)** τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, **γ)** την υπ’αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ στην οποία κρίθηκε ότι, “*επιμύκνση της παραγραφής είναι δυνατή μόνον υπό 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*”, **δ)** την υπ’αριθμ. 2932/2017 απόφαση του ΣτΕ., και **ε)** την ΠΟΛ 1192/2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία κρίθηκε ότι “*οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 εφαρμόζονται από 01.01.2012*”, ενώ βάσει της σκέψης 12 της απόφασης του ΣτΕ, “**εφαρμόζονται αποκλειστικά η πενταετής παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994**”.

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1194/05.12.2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., ορίστηκε, ότι:

“1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθρ. 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 άρθρ. 84](#) του ιδίου 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 άρθρ. 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, [ΣτΕ 1623/2016](#))."

Επιπλέον, με την **ΠΟΛ 1191/01.12.2017** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., έγινε δεκτή η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Τμήμα Β'), σύμφωνα με την οποία:

"1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, **(α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, **η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.**

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, **η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής,** εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και

διακεκριμένη από την περίπτωση 6' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία."

Επειδή, με την ΠΟΛ 1192/2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. έγινε δεκτή η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014, σύμφωνα με την οποία, " ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012".

Επειδή, με το αρ. πρωτ...../21.04.2016 έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος {αρ. πρωτ.ΕΜΠ/28.02.2017 Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ}, διαβιβάστηκε η με αρ. πρωτ...../12.06.2013 έκθεση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της "ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ«.....»" των χρήσεων 2007, 2008, 2009 και 2010, την οποία συνέταξαν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές του Σ.Ο.Λ., τους οποίους όρισε ο σύμφωνα με την αρ./2011 απόφασή του, συνεπεία του οποίου εκδόθηκε η με αρ./25.05.2017 εντολή ελέγχου στην ανωτέρω επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, προκύπτουν τα παρακάτω:

"Μετά την διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου για τις χρήσεις 2007 - 2010 στις οικονομικές καταστάσεις της Επιχείρησης διαπιστώθηκε τα κατωτέρω:

(α) Ηή επιχείρηση αν και υποχρεούται στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, δεν έχει καταρτίσει σχετικές οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμό. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως) για καμία χρήση. Επομένως, ο έλεγχος μας βασίστηκε μόνο στα στοιχεία που παρέχονται από το βιβλίο ταμείου.

Η επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ενημέρωσε μόνο το χειρόγραφο βιβλίο «Ταμείου», ενώ δεν τήρησε τα θεωρημένα βιβλία που περιγράφονται στη σχετική παράγραφο (βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης).

(β) Για τους μήνες Ιούνιο 2009 - Οκτώβριο 2009 τέθηκαν υπ' όψιν μας παραστατικά δαπανών τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο ταμείου που διατηρεί η Επιχείρηση με αποτέλεσμα τα στοιχεία της χρήσης να είναι ελλιπή.

(γ) Διαπιστώσαμε επίσης ότι αν και στα πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου εγκρίνονται αμοιβές προσωπικού, στο βιβλίο ταμείου δεν έχει γίνει καμία εγγραφή για σχετικές αμοιβές και κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων από τον Ιανουάριο 2008 και μετέπειτα.

Πέραν των ανωτέρω παραθέτουμε τις παραλείψεις, ασυμφωνίες καθώς και την έλλειψη επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων που διαπιστώσαμε κατά τον έλεγχο μας...

Από τον έλεγχο μας διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. Δε συμφωνούν οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ κάθε χρήσης κυρίως ως προς τις απαλλασσόμενες δαπάνες.
 2. Μέχρι το πέρας του ελέγχου μας δεν έχουν κατατεθεί: α) περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Φεβρουαρίου 2010, Απριλίου 2010 και Δεκεμβρίου 2010, β) εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ οικονομικού έτους 2010, γ) συγκεντρωτική κατάσταση πελατών- προμηθευτών οικονομικού έτους 2011, και δ) Οριστική δήλωση Φ.Μ. Υ. οικονομικού έτους 2011.
 3. Για τη χρήση 2010 δεν τέθηκαν υπόψη μας η λογιστική κατάσταση που θα έπρεπε να έχει εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο καθώς και η φορολογική δήλωση του έτους. Σύμφωνα με δηλώσεις του υπεύθυνου του ταμείου για το 2010 δεν έχει ακόμη κατατεθεί φορολογική δήλωση, λόγω παραίτησης του λογιστή.
 4. Τα στοιχεία που δηλώνονται στη φορολογική δήλωση κάθε έτους είναι διαφορετικά από αυτά που προκύπτουν από τα σύνολα του βιβλίου ταμείου.
 5. Η λογιστική κατάσταση για κάθε έτος βάσει της οποίας γίνεται η φορολογική δήλωση είναι διαφορετική από αυτή που έχει εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο.
 6. Επιπλέον, δεν τέθηκαν υπόψη μας όλα τα παραστατικά δαπανών και εσόδων. Τα παραστατικά που δεν κατέστη δυνατό να ελέγξουμε (διότι δεν τέθηκαν υπόψη μας τα σχετικά παραστατικά), είναι σε ποσοστό ανέλεγκτων 40,49%, 79,58%, 87,64%, 0,00% αντίστοιχα για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010.
 7. Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών που έχει καταθέσει η επιχείρηση θα έπρεπε να συμφωνούν με τα καταχωρηθέντα στοιχεία στο βιβλίο ταμείου (έσοδα- έξοδα). Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, δε συμφωνούν για τις χρήσεις 2007 έως και 2009 ειδικά για τη χρήση 2010 δεν έγινε σχετική συμφωνία, διότι δεν έχει κατατεθεί ακόμη η συγκεντρωτική κατάσταση. Οι διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών σε σχέση με το βιβλίο ταμείου είναι οι κάτωθι:
- Καθαρή αξία πωλήσεων -91.973,09, -73.635,70, -37.892,05 αντίστοιχα για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009.
Καθαρή αξία δαπανών -13.192,50, -23.922,07, 199.970,66 αντίστοιχα για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009.
8. Η επιχείρηση - σύμφωνα και με διαβεβαίωση που λάβαμε από τις οικονομικές υπηρεσίες - λογιστικοποιεί τις συναλλαγές κάθε χρήση, σε ταμειακή βάση (εισπράξεις - πληρωμές). Επιπρόσθετα οι εισπράξεις και οι πληρωμές απεικονίζονται στα extraits των λογαριασμών όψεως τηςΕπιχείρησης. Κατά συνέπεια στο τέλος κάθε χρήσης το υπόλοιπο των λογαριασμών όψεως των Τραπεζών θα πρέπει να συσχετίζεται αναγκαστικά με το υπόλοιπο του βιβλίου Ταμείου που τηρεί η Επιχείρηση. Από τη σχετική συμφωνία μεταξύ του υπολοίπου των Τραπεζών (όπως απεικονίζονται στα σχετικά extraits) σε σχέση με το υπόλοιπο του βιβλίου ταμείου προέκυψαν τα εξής:

	ΧΡΗΣΗ 2007	ΧΡΗΣΗ 2008	ΧΡΗΣΗ 2009	ΧΡΗΣΗ 2010
ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ	436.030,69	700.440,35	261.554,29	520.958,24
ΜΕΙΟΝ: ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ	440.290,29	350.422,68	221.408,53	274.475,71
ΔΙΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑ	-4.259,60	350.017,67	40.145,76	246.482,53
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	13.727,08	36.045,89	10.731,89	3.019,11
ΔΙΑΦΟΡΑ	-17.986,68	313.971,78	29.413,87	243.463,42

9. Ένα μέρος της διαφοράς αφορά τα παραστατικά δαπανών και εσόδων που δεν έχουν λογισθεί στο βιβλίο ταμείου για το χρονικό διάστημα από 6/2009 - 10/2009. Από επισκόπηση που διενεργήσαμε στα παραστατικά με ημερομηνία έκδοσης εντός αυτής της περιόδου, διαπιστώσαμε ότι έχουν πληρωθεί αυτές οι δαπάνες μέσα σε αυτή την περίοδο, με βάση σχετική σφραγίδα είσπραξης που υπάρχει στα παραστατικά, παρόλο που δεν έχουν λογισθεί στο βιβλίο ταμείου.

Επίσης, ένα άλλο μέρος της διαφοράς αφορά τις μισθοδοσίες και τις ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν καταχωρηθεί από τον Ιανουάριο 2008 και μετέπειτα στο βιβλίο ταμείου.

10. Στα πλαίσια του ελέγχου μας βρέθηκαν παραστατικά που δεν έχουν καταχωρηθεί ως εγγραφές μέσα στο βιβλίο ταμείου, είτε επειδή έχουν λογισθεί σε άλλη ημερομηνία διαφορετική από αυτή της έκδοσης τους είτε επειδή έχουν λογισθεί συνολικά με άλλα παραστατικά ως μία αξία, οπότε είναι δύσκολο να τα αντιστοιχίσουμε.

Η διαφορά που προκύπτει από τη συμφωνία των extraits των τραπεζών με το βιβλίο ταμείου την 31.12.2010 είναι μετρητά που θα έπρεπε να έχει η επιχείρηση στο ταμείο της.

Τα ευρήματα ελέγχου που παραθέσαμε ανωτέρω έχουν σημαντική επίδραση στην απεικόνιση της χρηματοοικονομικής θέσης της Επιχείρησης με συνέπεια να διαπιστώνονται ουσιώδεις ανακρίβειες στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (βιβλίο Ταμείου) που τηρεί ηΕπιχείρηση.

11. Επιπρόσθετα θα θέλαμε να σας ενημερώσουμε ότι σχετικά με την καθυστέρηση της ολοκλήρωσης του διαχειριστικού ελέγχου της επιχείρησης «.....» δεν έχουμε ουδεμία ευθύνη, είχαμε ενημερώσει σχετικά τις Διοικητικές Υπηρεσίες της επιχείρησης για την άμεση πρόσληψη λογιστή προκειμένου να διεκπεραιώσει τις εκκρεμότητες που υπάρχουν στα βιβλία της ΔΟΥ Φηρών, ΙΚΑ, λοιπές δηλώσεις, Ισολογισμούς, Απολογισμούς κ.τ.λ.”

Επειδή, η εταιρεία με την επωνυμία “ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....»”:

Α. για τη διαχειριστική χρήση 2007 (οικ. έτος 2008) υπέβαλε την υπ’ αριθμ./12.05.2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Β. για τη διαχειριστική χρήση 2008 (οικ. έτος 2009) υπέβαλε την υπ’ αριθμ./07.05.2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Γ. για τη διαχειριστική χρήση 2009 (οικ. έτος 2010) υπέβαλε την υπ’ αριθμ./06.05.2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και

Δ. για τη διαχειριστική χρήση 2010 (οικ. έτος 2011) **ΔΕΝ υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος.**

Επειδή, η φορολογική υποχρέωση προέκυψε κατόπιν ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, συνεπεία του ως άνω πορίσματος των ορκωτών ελεγκτών, το οποίο διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. με το αρ. πρωτ.ΕΜΠ/28.02.2017, οι δε διαπιστώσεις των ορκωτών οι οποίες αφορούν φορολογικά θέματα, συμπεριελήφθησαν στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συνεπεία δε αυτών και όσων ή ίδια διαπίστωσε από τον διενεργηθέντα έλεγχο, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Ωστόσο οι διαφορές που διαπιστώθηκαν δεν έχουν τον χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων καθώς σύμφωνα με την ΠΟΛ 1191/01.12.2017 Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., **συμπληρωματικά στοιχεία δεν είναι εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο. Άλλωστε, οι συγκεκριμένες διαφορές θα μπορούσαν να έχουν ελεγχθεί από τη φορολογική Διοίκηση εντός της κανονικής προθεσμίας παραγραφής εφόσον είχε επιλέξει να διενεργήσει φορολογικό έλεγχο στον προσφεύγοντα.**

Η διεύθυνση Ελέγχων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β..... ΕΞ 2018 ΕΜΠ/13.04.2018 έγγραφό της, γνώρισε ότι “η έκθεση ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών, **αυτή καθεαυτή, δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο, αλλά πρέπει από την αξιολόγηση του περιεχομένου της να συντρέχουν οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238.1994, το οποίο ως θέμα πραγματικό κρίνεται αρμοδίως”.**

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν προβλέπεται από τις διατάξεις η επέκταση της παραγραφής με μόνη την έκθεση ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών και τα συγκεκριμένα στοιχεία που μνημονεύονται σ’ αυτή δεν έχουν το χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων - καθόσον αυτά είναι ευρήματα και ενός φορολογικού ελέγχου - , κρινόμενα σύμφωνα με τα προαναφερόμενα και με την Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1191/Αθήνα, 1 Δεκεμβρίου 2017, που αποδεικνύουν αδήλωτο εισόδημα, **συνεπώς, αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι η προθεσμία καταλογισμού εισοδήματος και φόρου για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 είναι πενταετής, καθώς και ότι το δικαίωμα του Δημοσίου ως προς την έκδοση και**

κοινοποίηση των με αρ...../10.05.2018,/10.05.2018 και/10.05.2018 πράξεων αντίστοιχα, έχει υποπέσει σε παραγραφή, για τη διαχειριστική χρήση 2007 την 31.12.2013, για τη διαχειριστική χρήση 2008 την 31.12.2014, και για τη διαχειριστική χρήση 2009 την 31.12.2015, και συνεπώς οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν. Για τις πράξεις αυτές παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§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.

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.”

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

“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.

§5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 101. Υποκείμενο του φόρου

“1. Στο φόρο υπόκεινται:

α), β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, γ), δ), ε)”

Άρθρο 107. Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής

“1.Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα τους ακίνητα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

2.Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.”

Άρθρο 108. Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

“1.Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας:

α) Της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα του υπόχρεου ημεδαπού νομικού προσώπου.
β) Της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η κύρια μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα του υπόχρεου αλλοδαπού νομικού προσώπου.”

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, η εταιρεία με την επωνυμία “ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....» ΔΕΝ υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστικής χρήσης 2010, και ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής και το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, για την υπό κρίση χρήση 2010, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης, ήτοι την 31.12.2026.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2010 δεν έχει παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 4° λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου), ορίζουν, ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική

Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"

Άρθρο 28

“Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.”

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), που ισχύουν από 01.01.2014, ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή η νομολογία του ΣτΕ (βλ. απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του ΣτΕ) αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να λαμβάνει υπ’ όψη την περίπτωση, που υπάρχει ρητή και ειδική πρόβλεψη περί αυτού από την οικεία ειδική νομοθεσία.

Επειδή η ως άνω ειδική ρύθμιση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. προσδιορίζει σαφώς, ρητώς και ειδικώς τη σχετική υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιεί σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή το ως άνω σημείωμα, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ) κοινοποίησε τόσο στον εκκαθαριστή όσο και στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (RE.....GR & RE.....GR αντίστοιχα) το με αριθμ./08.03.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, προκειμένου σε χρονικό διάστημα

είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση αυτού να υποβάλλει εγγράφως στα γραφεία της Δ.Ο.Υ τις απόψεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ το με αριθ. πρωτ./16.04.2018 Απαντητικό Υπόμνημα.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής χρήσης 2010 εκδόθηκε βάσει των τελικών διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013 καθώς και των ισχυρισμών του προσφεύγοντα οι οποίες αποτυπώνονται στο απαντητικό του υπόμνημα.

Επειδή, δεν προκύπτει διαφοροποίηση της συνολικής οφειλής του φόρου εισοδήματος μεταξύ των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθότι τα τελικά προκύψαντα ποσά οφειλής, δεν διαφοροποιήθηκαν από τις διαπιστώσεις του ελέγχου (οι οποίες αναγράφονται στο από 08.03.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, και εξέθεσε τις απόψεις του.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι, *“ δεν διασταυρώνονται τα συμπεράσματα του ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2008, 2009, 2010 και 2011 – πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων”*, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10.05.2018 οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. **Παρέχει δε, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων και τον προσδιορισμό φόρου.**

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε τους προσβαλλόμενους Οριστικούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και την νομολογία του ΣτΕ, οι δε προβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./18.06.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του “.....”, Α.Φ.Μ., ήτοι:

α) την αποδοχή της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) του υπ’ αριθ./**10.05.2018** Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2007	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	0,00	12.323,21	0,00
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων	0,00	136,64	0,00
Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	27,33	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	12.487,18	0,00

2) του υπ' αριθ./10.05.2018 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2008	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	0,00	26.854,92	0,00
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων	0,00	136,64	0,00
Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	27,33	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	27.018,89	0,00

3) του υπ' αριθ./10.05.2018 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2009	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	0,00	28.170,39	0,00
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων	0,00	136,64	0,00
Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	27,33	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	28.334,36	0,00

β) την απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της κάτωθι πράξης, και τη διενέργεια από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος διαχειριστικής χρήσης 2010, προκειμένου να καταλογίσει α) Πρόστιμο παρ. 1^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. και β) Τόκο άρ. 53 Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4071/2012 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 77 του ν. 4170/2013:

1) του υπ' αριθ./10.05.2018 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2010	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	0,00	32.835,38	32.835,38
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων	0,00	79,71	79,71
Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	15,94	15,94
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	32.931,03	32.931,03

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.