



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη :18/04/2019



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: 925

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

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

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

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

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» **με ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες βαφής αυτοκινήτων, με έδρα την πόλη της ..., επί της οδού ..., Τ.Κ...., κατά: α) της υπ' αριθ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, β) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, γ) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008, δ) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, ε) της αριθμ. .../.../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, στ) της αριθμ. .../.../18

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, ζ) της αριθμ. .../.../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, η) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, θ) της αριθμ. .../.../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ι) της αριθ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από 20-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, **επαγόμεστε** τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../.../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 15.861,92€, πρόσθετος φόρος 14.740,33€, ήτοι σύνολο **30.602,25€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 1.099,05€, πρόσθετος φόρος 1.022,88€, ήτοι σύνολο **2.121,93€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους **1.000,00€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 21.442,15€, πρόσθετος φόρος 19.956,21€, ήτοι σύνολο **41.398,36€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 2.586,60€, πρόσθετος φόρος 2.407,35€, ήτοι σύνολο **4.993,95€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 15.021,38€, πρόσθετος φόρος 13.966,69€, ήτοι σύνολο **28.988,07€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 2.886,66€, πρόσθετος φόρος 2.686,61€, ήτοι σύνολο **5.573,27€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 4.278,81€, πρόσθετος φόρος 3.973,32€, ήτοι σύνολο **8.252,13€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 1.622,43€, πρόσθετος φόρος 1.510,00€, ήτοι σύνολο **3.132,43€**.

Με την υπ' αριθμ. .../.../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους **243,07€**.

Η διενέργεια επανελέγχου για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010 έγινε με αφορμή τα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν από την από 01/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία απεστάλη στην Δ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣ/ΝΙΚΗΣ με το αρ. πρωτ. .../05-12-2017 έγγραφο (αρ. εισερχομένου πρωτ. Δ' Δ.Ο.Υ. .../05-12-2017).

Από την παραπάνω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ διαπιστώθηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για τις χρήσεις 2007 έως και 2010, για τις οποίες εκδόθηκαν από την Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης οι υπ' αριθμ. .... και .../11-12-2017 ΑΕΠ αντίστοιχα.

Αιτία ελέγχου για την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, αποτέλεσε η με αριθμό .../18-7-2013 Εισαγγελική Παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, με την οποία ανατέθηκε, η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τελέσεως αξιόποινων πράξεων και συγκεκριμένα της έκδοσης - αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η Εισαγγελική Παραγγελία, αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε στο πλαίσιο προγενέστερης Εισαγγελικής Παραγγελίας, με την οποία είχε αρχικώς ανατεθεί η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την διαπίστωση της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων με βάση την έκθεση κατ' άρθρο 38 του ΚΠΔ, του 1ου Ειδικού Ανακριτικού Τμήματος του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με την έκθεση κατ' άρθρο 38 του ΚΠΔ, ... και ... είχαν καταρτίσει 689 πλαστά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.010.932,84€ (με συνυπολογισμό Φ.Π.Α.), που φέρονται ότι εκδόθηκαν από δεκατέσσερα (14) συνεργεία αυτοκινήτων, από τα οποία τα δέκα (10) είναι ανύπαρκτα ως επιχειρήσεις, ενώ των λοιπών τεσσάρων (4) συνεργείων έγινε πλαστογράφηση σφραγίδων υπαρκτών επιχειρήσεων.

Τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση φακέλων εικονικών ζημιών με σκοπό την αποκόμιση κέρδους προερχόμενου από την αντίστοιχη ζημία σε βάρος Ασφαλιστικού Οργανισμού της ημεδαπής θυγατρικής εταιρείας της ...(...), με την επωνυμία «...», μέσω της είσπραξης αποζημιώσεων.

Ο φάκελος της Εισαγγελικής Παραγγελίας περιέχει πλήθος στοιχείων, μεταξύ αυτών και τα ακόλουθα:

1. Το με αριθ. Πρωτ. .../...-γ/22-09-2011 έγγραφο της Υπ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας με την σχηματισθείσα δικογραφία προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης, συμπεριλαμβάνοντας στους κατηγορούμενους **και τον προσφεύγοντα.**
2. Τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ με τη διαπίστωση ότι ο κ. ... του ... και της ... με ΑΦΜ ..., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου είναι υποκruptτόμενος εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011. Τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία αναφέρονται σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, όπως αναλύονταν από τις διατάξεις του άρθρου 19, παρ. 3, 4 του Ν. 2523/1997, και του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η δε συνολική αξία τους ανέρχεται στο ποσό 1.007.266,64 €. Επίσης η ... του ... και της ... με ΑΦΜ ... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, εμπλέκεται ως άμεση συνεργός στην έκδοση των παραπάνω πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων.
3. Το πόρισμα της διεύθυνσης εσωτερικού ελέγχου της ... και του ... για τον Κλάδο Αυτοκινήτου της «...» το οποίο αναφέρει ότι, αποκαλύφθηκε κύκλωμα που, δρώντας συστηματικά σε βάρος των συμφερόντων της Εταιρίας, κατάφερε να εκταμιεύσει και να ιδιοποιηθεί αποζημιώσεις τροχαίων ατυχημάτων, ύψους 1.812.230€ ευρώ.

Συγκεκριμένα, οι εν λόγω καταβολές αφορούσαν είτε ανύπαρκτα ασφαλιστικά γεγονότα, δηλαδή ζημιές οχημάτων, οι οποίες δεν τεκμαίρονται από το υποστηρικτικό υλικό των φακέλων, είτε

γεγονότα για την αποζημίωση των οποίων έγινε εκτεταμένη χρήση πλαστών τιμολογίων επισκευής. Στο κύκλωμα, η δράση του οποίου χρονικά προσδιορίζεται τουλάχιστον από το έτος 2007, συμμετείχαν 12 άτομα, από τα οποία τα πέντε ήταν υπάλληλοι – στελέχη του Καταστήματος της Εταιρίας στη Θεσσαλονίκη (... , ... , ... , ... και ...), δύο πραγματογνώμονες (... και ...), δύο ασφαλιστικοί πράκτορες (... και ...), ένας ιδιοκτήτης συνεργείου επισκευής οχημάτων (...) καθώς και δύο συγγενικά πρόσωπα του τελευταίου (... και ...).

Από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, που διενεργήθηκε στα πρόσθετα βιβλία εισερχομένων οχημάτων των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών παραστατικών, διαπιστώθηκε ότι :

- Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων τα υποτιθέμενα οχήματα που εμπλέκονταν σε ατυχήματα των επίμαχων φακέλων ζημιών, πρώτα εισέρχονταν σε συνεργεία βαφής αυτοκινήτων και σε μεταγενέστερη ημερομηνία εισέρχονταν σε συνεργείο επισκευής σύμφωνα με τις ημερομηνίες των παραστατικών στοιχείων και των στοιχείων των πρόσθετων βιβλίων εισερχομένων.
- Σε πλείστες των περιπτώσεων εκδίδονταν τα φορολογικά στοιχεία από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις την ίδια ημερομηνία με την ημερομηνία που διενεργούνταν η πραγματογνωμοσύνη του οχήματος που εμπλέκονταν στο υποτιθέμενο ατύχημα και στην ίδια ημερομηνία αποζημιώνονταν και ο ασφαλισμένος.
- Σε πολλές περιπτώσεις συμβαίνει το ίδιο όχημα να βρίσκεται ταυτόχρονα την ίδια ημερομηνία σε δύο, αλλά και σε τρία συνεργεία για επισκευή και βαφή.
- Σε αρκετές περιπτώσεις τα οχήματα που εμπλέκονται σε υποτιθέμενα ατυχήματα και συμπεριλαμβάνονται στους φακέλους ζημιών, εισέρχονται στα συνεργεία για να επισκευασθούν πριν από την ημερομηνία των ατυχημάτων. Οι διαπιστώσεις αυτές προέκυψαν από την επεξεργασία των πρόσθετων βιβλίων εισερχομένων οχημάτων, όσα από αυτά προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, διότι υπήρξαν και επιχειρήσεις, οι οποίες δήλωσαν απώλεια του βιβλίου εισερχομένων.

- **Ειδικότερα**, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής για τις χρήσεις 2007-2010 στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι:

- Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων για τη χρήση 2007 είναι:

| α/α                      | Είδος<br>Στοιχείο<br>υ | №<br>Α.Π.Υ.<br>–<br>Τ.Π.Υ. | Ημερομηνί<br>α | Συνολική<br>Αξία | Καθαρή<br>Αξία  | Ποσό<br>Φ.Π.Α. | ΑΡ.ΦΑΚ.ΑΤΥΧ<br>. |
|--------------------------|------------------------|----------------------------|----------------|------------------|-----------------|----------------|------------------|
| 1                        | ΑΠΥ                    | ...                        | 20/06/2007     | 1.654,10         | 1.390,00        | 264,10         | ...              |
| 2                        | ΑΠΥ                    | ...                        | 17/10/2007     | 2.975,00         | 2.500,00        | 475,00         | ...              |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2007</b> |                        |                            |                | <b>4.629,10</b>  | <b>3.890,00</b> | <b>739,10</b>  |                  |

-Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων για τη χρήση 2008 είναι:

| α/α | Είδος<br>Στιχείου | Νο<br>Α.Π.Υ.<br>–<br>Τ.Π.Υ. | Ημερομηνία | Συνολική<br>Αξία | Καθαρή<br>Αξία | Ποσό<br>Φ.Π.Α. | ΑΡ.ΦΑΚ.ΑΤΥΧ. |
|-----|-------------------|-----------------------------|------------|------------------|----------------|----------------|--------------|
| 1   | ΑΠΥ               | ...                         | 17/01/2008 | 1.231,65         | 1.035,00       | 196,65         | ...          |
| 2   | ΑΠΥ               | ...                         | 24/01/2008 | 1.094,80         | 920,00         | 174,80         | ...          |
| 3   | ΑΠΥ               | ...                         | 30/01/2008 | 963,90           | 810,00         | 153,90         | ...          |
| 4   | ΑΠΥ               | ...                         | 30/01/2008 | 1.035,30         | 870,00         | 165,30         | ...          |
| 5   | ΑΠΥ               | ...                         | 30/01/2008 | 916,30           | 770,00         | 146,30         | ...          |
| 6   | ΑΠΥ               | ...                         | 12/02/2008 | 785,40           | 660,00         | 125,40         | ...          |
| 7   | ΑΠΥ               | ...                         | 12/02/2008 | 1.106,70         | 930,00         | 176,70         | ...          |
| 8   | ΑΠΥ               | ...                         | 12/02/2008 | 1.297,10         | 1.090,00       | 207,10         | ...          |
| 9   | ΑΠΥ               | ...                         | 20/02/2008 | 416,50           | 350,00         | 66,50          | ...          |
| 10  | ΑΠΥ               | ...                         | 05/03/2008 | 1.451,80         | 1.220,00       | 231,80         | ...          |
| 11  | ΑΠΥ               | ...                         | 11/03/2008 | 1.475,60         | 1.240,00       | 235,60         | ...          |
| 12  | ΑΠΥ               | ...                         | 27/03/2008 | 833,00           | 700,00         | 133,00         | ...          |
| 13  | ΑΠΥ               | ...                         | 27/03/2008 | 809,20           | 680,00         | 129,20         | ...          |
| 14  | ΑΠΥ               | ...                         | 03/04/2008 | 1.023,40         | 860,00         | 163,40         | ...          |
| 15  | ΑΠΥ               | ...                         | 11/04/2008 | 1.475,60         | 1.240,00       | 235,60         | ...          |
| 16  | ΑΠΥ               | ...                         | 17/04/2008 | 1.904,00         | 1.600,00       | 304,00         | ...          |
| 17  | ΑΠΥ               | ...                         | 23/04/2008 | 1.106,70         | 930,00         | 176,70         | ...          |
| 18  | ΑΠΥ               | ...                         | 14/05/2008 | 1.106,70         | 930,00         | 176,70         | ...          |
| 19  | ΑΠΥ               | ...                         | 28/05/2008 | 1.225,70         | 1.030,00       | 195,70         | ...          |
| 20  | ΑΠΥ               | ...                         | 19/06/2008 | 2.142,00         | 1.800,00       | 342,00         | ...          |
| 21  | ΑΠΥ               | ...                         | 19/06/2008 | 892,50           | 750,00         | 142,50         | ...          |
| 22  | ΑΠΥ               | ...                         | 10/07/2008 | 1.071,00         | 900,00         | 171,00         | ...          |
| 23  | ΑΠΥ               | ...                         | 17/07/2008 | 856,80           | 720,00         | 136,80         | ...          |
| 24  | ΑΠΥ               | ...                         | 30/07/2008 | 1.451,80         | 1.220,00       | 231,80         | ...          |
| 25  | ΑΠΥ               | ...                         | 30/07/2008 | 856,80           | 720,00         | 136,80         | ...          |
| 26  | ΑΠΥ               | ...                         | 30/07/2008 | 1.178,10         | 990,00         | 188,10         | ...          |
| 27  | ΑΠΥ               | ...                         | 28/08/2008 | 380,80           | 320,00         | 60,80          | ...          |
| 28  | ΑΠΥ               | ...                         | 28/08/2008 | 1.356,60         | 1.140,00       | 216,60         | ...          |
| 29  | ΑΠΥ               | ...                         | 04/09/2008 | 999,60           | 840,00         | 159,60         | ...          |
| 30  | ΑΠΥ               | ...                         | 04/09/2008 | 606,90           | 510,00         | 96,90          | ...          |
| 31  | ΑΠΥ               | ...                         | 11/09/2008 | 1.297,10         | 1.090,00       | 207,10         | ...          |
| 32  | ΑΠΥ               | ...                         | 19/09/2008 | 1.856,40         | 1.560,00       | 296,40         | ...          |
| 33  | ΑΠΥ               | ...                         | 24/09/2008 | 1.677,90         | 1.410,00       | 267,90         | ...          |
| 34  | ΑΠΥ               | ...                         | 24/09/2008 | 285,60           | 240,00         | 45,60          | ...          |
| 35  | ΑΠΥ               | ...                         | 08/10/2008 | 1.642,20         | 1.380,00       | 262,20         | ...          |
| 36  | ΑΠΥ               | ...                         | 15/10/2008 | 2.380,00         | 2.000,00       | 380,00         | ...          |
| 37  | ΑΠΥ               | ...                         | 15/10/2008 | 1.011,50         | 850,00         | 161,50         | ...          |
| 38  | ΑΠΥ               | ...                         | 23/10/2008 | 1.356,70         | 1.140,08       | 216,62         | ...          |

|                          |     |     |            |                  |                  |                 |     |
|--------------------------|-----|-----|------------|------------------|------------------|-----------------|-----|
| 39                       | ΑΠΥ | ... | 29/10/2008 | 749,70           | 630,00           | 119,70          | ... |
| 40                       | ΑΠΥ | ... | 31/10/2008 | 285,60           | 240,00           | 45,60           | ... |
| 41                       | ΑΠΥ | ... | 13/11/2008 | 464,10           | 390,00           | 74,10           | ... |
| 42                       | ΑΠΥ | ... | 13/11/2008 | 1.392,30         | 1.170,00         | 222,30          | ... |
| 43                       | ΑΠΥ | ... | 17/11/2008 | 606,90           | 510,00           | 96,90           | ... |
| 44                       | ΑΠΥ | ... | 20/11/2008 | 999,60           | 840,00           | 159,60          | ... |
| 45                       | ΑΠΥ | ... | 27/11/2008 | 1.392,30         | 1.170,00         | 222,30          | ... |
| 46                       | ΑΠΥ | ... | 04/12/2008 | 1.499,40         | 1.260,00         | 239,40          | ... |
| 47                       | ΑΠΥ | ... | 04/12/2008 | 1.047,20         | 880,00           | 167,20          | ... |
| 48                       | ΑΠΥ | ... | 11/12/2008 | 856,80           | 720,00           | 136,80          | ... |
| 49                       | ΑΠΥ | ... | 11/12/2008 | 2.618,00         | 2.200,00         | 418,00          | ... |
| 50                       | ΑΠΥ | ... | 16/12/2008 | 571,20           | 480,00           | 91,20           | ... |
| 51                       | ΑΠΥ | ... | 17/12/2008 | 1.570,80         | 1.320,00         | 250,80          | ... |
| 52                       | ΑΠΥ | ... | 23/12/2008 | 380,80           | 320,00           | 60,80           | ... |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2008</b> |     |     |            | <b>58.994,35</b> | <b>49.575,08</b> | <b>9.419,27</b> |     |

-

- Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων για τη χρήση 2009 είναι:

| α/α | Είδος Στιχείου | Νο Α.Π.Υ. – Τ.Π.Υ. | Ημερομηνία | Συνολική Αξία | Καθαρή Αξία | Ποσό Φ.Π.Α. | ΑΡ.ΦΑΚ.ΑΤΥΧ. |
|-----|----------------|--------------------|------------|---------------|-------------|-------------|--------------|
| 1   | ΑΠΥ            | ...                | 07/01/2009 | 1.249,50      | 1.050,00    | 199,50      | ...          |
| 2   | ΑΠΥ            | ...                | 14/01/2009 | 904,40        | 760,00      | 144,40      | ...          |
| 3   | ΑΠΥ            | ...                | 14/01/2009 | 714,00        | 600,00      | 114,00      | ...          |
| 4   | ΑΠΥ            | ...                | 20/01/2009 | 1.249,50      | 1.050,00    | 199,50      | ...          |
| 5   | ΑΠΥ            | ...                | 20/01/2009 | 1.320,90      | 1.110,00    | 210,90      | ...          |
| 6   | ΑΠΥ            | ...                | 21/01/2009 | 952,00        | 800,00      | 152,00      | ...          |
| 7   | ΑΠΥ            | ...                | 04/02/2009 | 1.142,40      | 960,00      | 182,40      | ...          |
| 8   | ΑΠΥ            | ...                | 04/02/2009 | 999,60        | 840,00      | 159,60      | ...          |
| 9   | ΑΠΥ            | ...                | 04/02/2009 | 368,90        | 310,00      | 58,90       | ...          |
| 10  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 18/02/2009 | 1.142,40      | 960,00      | 182,40      | ...          |
| 11  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 25/02/2009 | 963,90        | 810,00      | 153,90      | ...          |
| 12  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 25/02/2009 | 749,70        | 630,00      | 119,70      | ...          |
| 13  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 05/03/2009 | 1.071,00      | 900,00      | 171,00      | ...          |
| 14  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 05/03/2009 | 1.332,80      | 1.120,00    | 212,80      | ...          |
| 15  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 10/03/2009 | 856,80        | 720,00      | 136,80      | ...          |
| 16  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 10/03/2009 | 1.178,10      | 990,00      | 188,10      | ...          |
| 17  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 11/03/2009 | 999,60        | 840,00      | 159,60      | ...          |
| 18  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 18/03/2009 | 785,40        | 660,00      | 125,40      | ...          |
| 19  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 18/03/2009 | 1.035,30      | 870,00      | 165,30      | ...          |
| 20  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 18/03/2009 | 1.047,20      | 880,00      | 167,20      | ...          |
| 21  | Τ.Π.Υ.         | ...                | 24/03/2009 | 1.071,00      | 900,00      | 171,00      | ...          |

|    |        |     |            |          |          |        |     |
|----|--------|-----|------------|----------|----------|--------|-----|
| 22 | Т.П.У. | ... | 24/03/2009 | 856,80   | 720,00   | 136,80 | ... |
| 23 | Т.П.У. | ... | 01/04/2009 | 2.237,20 | 1.880,00 | 357,20 | ... |
| 24 | Т.П.У. | ... | 01/04/2009 | 642,60   | 540,00   | 102,60 | ... |
| 25 | Т.П.У. | ... | 07/04/2009 | 999,60   | 840,00   | 159,60 | ... |
| 26 | Т.П.У. | ... | 07/04/2009 | 606,90   | 510,00   | 96,90  | ... |
| 27 | Т.П.У. | ... | 07/04/2009 | 892,50   | 750,00   | 142,50 | ... |
| 28 | Т.П.У. | ... | 07/04/2009 | 999,60   | 840,00   | 159,60 | ... |
| 29 | Т.П.У. | ... | 13/04/2009 | 916,30   | 770,00   | 146,30 | ... |
| 30 | Т.П.У. | ... | 13/04/2009 | 1.368,50 | 1.150,00 | 218,50 | ... |
| 31 | Т.П.У. | ... | 13/04/2009 | 999,60   | 840,00   | 159,60 | ... |
| 32 | Т.П.У. | ... | 22/04/2009 | 856,80   | 720,00   | 136,80 | ... |
| 33 | Т.П.У. | ... | 22/04/2009 | 1.059,10 | 890,00   | 169,10 | ... |
| 34 | Т.П.У. | ... | 22/04/2009 | 499,80   | 420,00   | 79,80  | ... |
| 35 | Т.П.У. | ... | 28/04/2009 | 999,60   | 840,00   | 159,60 | ... |
| 36 | Т.П.У. | ... | 28/04/2009 | 1.213,80 | 1.020,00 | 193,80 | ... |
| 37 | Т.П.У. | ... | 28/04/2009 | 1.487,50 | 1.250,00 | 237,50 | ... |
| 38 | Т.П.У. | ... | 05/05/2009 | 714,00   | 600,00   | 114,00 | ... |
| 39 | Т.П.У. | ... | 05/05/2009 | 1.142,40 | 960,00   | 182,40 | ... |
| 40 | Т.П.У. | ... | 05/05/2009 | 749,70   | 630,00   | 119,70 | ... |
| 41 | Т.П.У. | ... | 13/05/2009 | 1.535,10 | 1.290,00 | 245,10 | ... |
| 42 | Т.П.У. | ..  | 20/05/2009 | 1.213,80 | 1.020,00 | 193,80 | ... |
| 43 | Т.П.У. | ..  | 20/05/2009 | 606,90   | 510,00   | 96,90  | ... |
| 44 | Т.П.У. | ... | 27/05/2009 | 1.701,70 | 1.430,00 | 271,70 | ... |
| 45 | Т.П.У. | ... | 27/05/2009 | 1.059,10 | 890,00   | 169,10 | ... |
| 46 | Т.П.У. | ... | 03/06/2009 | 1.320,90 | 1.110,00 | 210,90 | ... |
| 47 | Т.П.У. | ... | 03/06/2009 | 1.213,80 | 1.020,00 | 193,80 | ... |
| 48 | Т.П.У. | ... | 10/06/2009 | 1.320,90 | 1.110,00 | 210,90 | ... |
| 49 | Т.П.У. | ... | 10/06/2009 | 1.249,50 | 1.050,00 | 199,50 | ... |
| 50 | Т.П.У. | ... | 16/06/2009 | 1.523,20 | 1.280,00 | 243,20 | ... |
| 51 | Т.П.У. | ... | 16/06/2009 | 999,60   | 840,00   | 159,60 | ... |
| 52 | Т.П.У. | ... | 16/06/2009 | 1.285,20 | 1.080,00 | 205,20 | ... |
| 53 | АПУ    | ... | 23/06/2009 | 1.106,70 | 930,00   | 176,70 | ... |
| 54 | АПУ    | ... | 23/06/2009 | 999,60   | 840,00   | 159,60 | ... |
| 55 | АПУ    | ... | 01/07/2009 | 1.927,80 | 1.620,00 | 307,80 | ... |
| 56 | АПУ    | ... | 01/07/2009 | 1.320,90 | 1.110,00 | 210,90 | ... |
| 57 | АПУ    | ... | 01/07/2009 | 268,94   | 226,00   | 42,94  | ... |
| 58 | АПУ    | ... | 08/07/2009 | 1.071,00 | 900,00   | 171,00 | ... |
| 59 | АПУ    | ... | 08/07/2009 | 1.261,40 | 1.060,00 | 201,40 | ... |
| 60 | АПУ    | ... | 08/07/2009 | 1.856,40 | 1.560,00 | 296,40 | ... |
| 61 | АПУ    | ... | 15/07/2009 | 1.130,50 | 950,00   | 180,50 | ... |
| 62 | АПУ    | ... | 15/07/2009 | 1.285,20 | 1.080,00 | 205,20 | ... |
| 63 | АПУ    | ... | 22/07/2009 | 2.106,30 | 1.770,00 | 336,30 | ... |

|                          |        |     |            |                  |                  |                  |     |
|--------------------------|--------|-----|------------|------------------|------------------|------------------|-----|
| 64                       | ΑΠΥ    | ... | 22/07/2009 | 821,10           | 690,00           | 131,10           | ... |
| 65                       | ΑΠΥ    | ... | 22/07/2009 | 749,70           | 630,00           | 119,70           | ... |
| 66                       | ΑΠΥ    | ... | 24/07/2009 | 2.975,00         | 2.500,00         | 475,00           | ... |
| 67                       | ΑΠΥ    | ... | 29/07/2009 | 1.201,90         | 1.010,00         | 191,90           | ... |
| 68                       | ΑΠΥ    | ... | 30/07/2009 | 821,10           | 690,00           | 131,10           | ... |
| 69                       | ΑΠΥ    | ... | 01/08/2009 | 416,50           | 350,00           | 66,50            | ... |
| 70                       | ΑΠΥ    | ... | 05/08/2009 | 642,60           | 540,00           | 102,60           | ... |
| 71                       | ΑΠΥ    | ... | 05/08/2009 | 1.213,80         | 1.020,00         | 193,80           | ... |
| 72                       | ΑΠΥ    | ... | 06/08/2009 | 1.463,70         | 1.230,00         | 233,70           | ... |
| 73                       | ΑΠΥ    | ... | 23/09/2009 | 1.332,80         | 1.120,00         | 212,80           | ... |
| 74                       | ΑΠΥ    | ... | 30/09/2009 | 154,70           | 130,00           | 24,70            | ... |
| 75                       | Τ.Π.Υ. | ... | 22/12/2009 | 705,67           | 593,00           | 112,67           | ... |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2009</b> |        |     |            | <b>82.239,71</b> | <b>69.109,00</b> | <b>13.130,71</b> |     |

-

- Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων για τη χρήση 2010 είναι:

| α/α                      | Είδος Στιχείου | No Α.Π.Υ. – Τ.Π.Υ. | Ημερομηνία | Συνολική Αξία    | Καθαρή Αξία      | Ποσό Φ.Π.Α.     | ΑΡ.ΦΑΚ.ΑΤΥΧ. |
|--------------------------|----------------|--------------------|------------|------------------|------------------|-----------------|--------------|
| 1                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 13/01/2010 | 714,00           | 600,00           | 114,00          | ...          |
| 2                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 23/02/2010 | 642,60           | 540,00           | 102,60          | ...          |
| 3                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 23/03/2010 | 1.306,80         | 1.080,00         | 226,80          | ...          |
| 4                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 23/03/2010 | 871,20           | 720,00           | 151,20          | ...          |
| 5                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 07/04/2010 | 762,30           | 630,00           | 132,30          | ...          |
| 6                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 27/04/2010 | 471,90           | 390,00           | 81,90           | ...          |
| 7                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 18/05/2010 | 617,10           | 510,00           | 107,10          | ...          |
| 8                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 01/06/2010 | 1.197,90         | 990,00           | 207,90          | ...          |
| 9                        | Τ.Π.Υ.         | ...                | 14/07/2010 | 1.230,00         | 1.000,00         | 230,00          | ...          |
| 10                       | Τ.Π.Υ.         | ...                | 27/07/2010 | 1.820,40         | 1.480,00         | 340,40          | ...          |
| 11                       | Τ.Π.Υ.         | ...                | 08/09/2010 | 615,00           | 500,00           | 115,00          | ...          |
| 12                       | Τ.Π.Υ.         | ...                | 29/09/2010 | 959,40           | 780,00           | 179,40          | ...          |
| 13                       | Τ.Π.Υ.         | ...                | 11/10/2010 | 922,50           | 750,00           | 172,50          | ...          |
| 14                       | Τ.Π.Υ.         | ...                | 20/10/2010 | 1.107,00         | 900,00           | 207,00          | ...          |
| 15                       | Τ.Π.Υ.         | ...                | 09/11/2010 | 1.340,70         | 1.090,00         | 250,70          | ...          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2010</b> |                |                    |            | <b>14.578,80</b> | <b>11.960,00</b> | <b>2.618,80</b> |              |

- Για πλήθος φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και τα οποία συμπεριλήφθηκαν στους επίμαχους φακέλους ζημιών δεν τεκμαίρεται η ζημιά από τις φωτογραφίες.

- Υπάρχουν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων, σύμφωνα με τον έλεγχο της Εθνικής και τους αναλυτικούς πίνακες με πληροφορίες των (330) τριακοσίων τριάντα φακέλων ασφαλιστικών γεγονότων (ημερομηνίες ατυχήματος, πραγματογνωμοσύνης, αποζημίωσης, στοιχεία εμπλεκόμενων οχημάτων, κόστος αποζημίωσης, εμπλεκόμενος πραγματογνώμονας και

διακανονιστής ανά ατύχημα, εκδότης και κομιστής της επιταγής αποζημίωσης, φορολογικά στοιχεία ανά φάκελο κλπ.), στοιχεία που βρίσκονται στο φάκελο της υπόθεσης.

- Υπάρχουν εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία σε φακέλους που χαρακτηρίστηκαν εξ ολοκλήρου εικονικά τα ατυχήματα από τον ανακριτή, κομιστής των επιταγών στα ατυχήματα αυτά είναι ο ... και οι συνεργάτες του.
- Ο γραφικός χαρακτήρας σε πολλές (Α.Π.Υ.) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας ... με Α.Φ.Μ.... είναι της ... και του ..., πρακτική που χρησιμοποιήθηκε για την σύνταξη και των πλαστών φορολογικών στοιχείων.
- Αναλυτικότερα όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της φορολογικής αρχής εμπεριέχονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ΚΦΔ, στις σελ. 8-32.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου .../20-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή άλλως την επανεξέταση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Παραγραφή αξίωσης του Δημοσίου

β) Οι συναλλαγές είναι υπαρκτές, καθότι με την ..., συνεργάζεται χρόνια. Στο δικό του συνεργείο εισάγονται τα αυτοκίνητα μόνο για βαφή, είτε ολόκληρα είτε πολλές φορές τμήματα αυτών. Στην περίπτωση που έχει μόνο επιμέρους τμήματα για βαφή, σημαίνει ότι το υπόλοιπο τμήμα ή τμήματα του αυτοκινήτου που υπέστησαν ζημία από τροχαίο, βρίσκονται σε κάποιο άλλο συνεργείο για την απαιτούμενη επισκευή, και για την σύντομη ολοκλήρωση επισκευής του αυτοκινήτου. Στη περίπτωση αυτή θα εκδοθούν ταυτόχρονα από τον προσφεύγοντα και από το άλλο συνεργείο επισκευής δυο ή και περισσότερα φορολογικά στοιχεία.

Δεν έχει καμία ανάμειξη στο εν λόγω κύκλωμα απάτης και δεν είχε και καμία υπόνοια για όλη αυτήν την παράνομη δραστηριότητα.

#### **Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής:**

**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, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

**Επειδή**, στις παρ. **1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της

παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την **παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006)** και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει **από 22/12/2006 και μετά** ορίζεται:

*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.*

*4. « Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

*α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.*

*β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.*

*Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».*

**Επειδή**, στην **παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994** (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση **του Ν.3522/2006 (22/12/2006)** και μετά) ορίζεται:

*«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».*

**Επειδή**, με τις διατάξεις 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. 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 άρθρ. 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

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

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

**Επειδή** στο άρθρο 18 παρ. 3 περ. δ' του ν. 3758/2009 "3. Περί της έκτακτης οικονομικής εισφοράς" ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. [2717/1999](#) (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος».

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 9§4 του ν. 3888/2010 : «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 με αρ. πρωτ. .../17-05-2016 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων : «4. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/2011 , με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 , για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 , συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1 , 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010 , καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον 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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

**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 προσηκόντα 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**, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα

συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

**Επειδή**, περαιτέρω έχει κριθεί νομολογιακά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, 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 (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 βάση 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.

**Επειδή** στο άρθρο **13 του ν. 3296/2004** «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου», όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3842/2010 και ισχύει από το οικον. έτος 2011 και μετά ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων 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 ελευθέριου επαγγέλματος και **θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς** για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Στο άρθρο 14 «1.Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται:

α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία της κατά περίπτωση προσήκουσας κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ»....

3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 **εξαιρούνται:**

α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του μεγέθους και της επίπτωσής της επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ή με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα.

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.

Περαιτέρω στην παρ. 7 του άρθρου 17 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 εφαρμόσθηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκρών 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.

Και στην παρ. 8: «8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών.

Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου».

**Επειδή** στην **ΠΟΛ. 1191/17-12-2010** ορίζεται ότι: «2. Η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της περίπτωσης, εξαιρούνται του αυτοελέγχου δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες βαρύνονται: α) με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δηλαδή με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το μέγεθος τους και την επίπτωση που τελικώς έχουν επί του κύρους των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή β) με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα, δηλαδή με παράβαση μη επίδειξης οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου από εκείνα που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του πλήθους των μη επιδειχθέντων. Περαιτέρω και όσον αφορά ειδικά την παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων του Κ.Β.Σ., διευκρινίζεται επιπλέον ότι αυτή θεωρείται κατ' αρχήν ότι βαρύνει τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας διαπιστώθηκε, εκτός αν από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. ή τα υφιστάμενα εν γένει στοιχεία προκύπτει αποδεδειγμένα ότι η μη επίδειξη αφορά και βιβλία ή στοιχεία της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, οπότε εξαιρείται του αυτοελέγχου και η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος. Στις περιπτώσεις που τα μη επιδειχθέντα βιβλία ή στοιχεία αφορούν αποκλειστικά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τότε εξαιρείται του αυτοελέγχου μόνο η εν λόγω διαχειριστική περίοδος και όχι και αυτή εντός της οποίας δεν έγινε η επίδειξη των βιβλίων ή στοιχείων.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ως άνω εξαίρεση ισχύει, εφόσον πρόκειται για παραβάσεις σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως ειλικρινών, δηλαδή κατά το χρόνο υποβολής αυτών, έχουν ήδη επιδοθεί στους υπόχρεους από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες (Σ.Δ.Ο.Ε., Ελεγκτικά Κέντρα, Δ.Ο.Υ.) οι οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), ενώ οποιεσδήποτε άλλες ήδη διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται, όμως, σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα γι' αυτές τις παραβάσεις πρόστιμα.

Επίσης, σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει, ανεξάρτητα αν οι σχετικές παραβάσεις που την επισύρουν αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο.

**Επειδή**, στην παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2007 έως και 2009 (οικ. έτη 2008-2010), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αριθ. .../26-10-2010, εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Στ' Θεσσαλονίκης, για τις χρήσεις 2004, 2007, 2008 και 2009 (οικ. 2005 και 2008-2010), συνολικού ποσού 2.279,38€. Στη συνέχεια και πριν τη διενέργεια του ελέγχου κοινοποιήθηκε το αριθμ. .../26-6-2018 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 για τις χρήσεις 2007-2009, το οποίο ο προσφεύγων δεν αποδέχτηκε εντός της τασσόμενης από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1019/2011 προθεσμίας των δέκα ημερών από την κοινοποίηση αυτού.

**Επειδή**, ακολούθως για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η αριθμ. καταχ. .../8-5-2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η υπ' αριθμ. .../17-3-2011 αρχική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 «περί αυτοπεραίωσης».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ-παραβάσεις φορολογουμένου) δεν είχαν επιδοθεί στον προσφεύγοντα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το χρόνο δηλ. που επέρχεται η περαίωση αυτής ως ειλικρινούς, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

**Επειδή**, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ – Ν. 4337/2015 και Ν. 4174/2013, στον προσφεύγοντα, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με αφορμή την από .../18-7-2013 Παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, η οποία προέκυψε κατόπιν της με αριθμ. .../.../...-γ/22-09-2011, σχηματισθείσας δικογραφίας προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία, ο προσφεύγων είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοιχείο το οποίο περιήλθε στη διάθεση της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης μετά τη διενεργηθείσα περαίωση του ν. 3888/2010 για τις χρήσεις 2007-2009 και μετά την υποβολή της αριθμ. .../8-5-2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 (χρήσης 2010), η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 και θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής, εφόσον: α) δεν υπάγεται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου β) δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο

υποθέσεις με βάση το καθορισθέν δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών, όπως προκύπτει από τα αριθμ. Πρωτ..../16-5-2018 (εισερχόμενο ΔΕΔ) και .../16-5-2018, έγγραφα των Δ.Ο.Υ. Στ' και Δ' Θεσ/νίκης, που εστάλησαν σε απάντηση των αριθμ. Πρωτ.../16-5-2018 και .../16-5-2018 εγγράφων της υπηρεσίας μας και γ) 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.

Συνεπώς, εφόσον το προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο παρελήφθη μετά τη διενεργηθείσα περαίωση του ν. 3888/2010 και μετά την ήδη συντελεσθείσα αυτοπεραίωση (ν. 3296/2004), η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου επιτεύχθηκε συμβιβασμός, δε συντρέχει περίπτωση εξαίρεσης από αυτήν, ούτε η ελεγχόμενη επιχείρηση περιλαμβάνεται στο δείγμα ελέγχου της οικείας χρήσης, η από 01/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων (αρθρ.84&4 και 68&2 Ν.2238/94), ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις κρινόμενες χρήσεις 2007-2010 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή** στην παρ. 4 περ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι: «Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.». Περαιτέρω με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται ότι: «Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις β) τα φύλλα ελέγχου και γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 χρήσης 2010, σύμφωνα με τα ως άνω προεκτιθέμενα, και λόγω της υφιστάμενης διαφοράς εισοδήματος, η οποία αποτελεί τη βάση υπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ομοίως δεν έχει παραγραφεί..

**Ως προς τον ισχυρισμό περί υπαρκτών συναλλαγών:**

**Επειδή** η υπηρεσία μας με τις υπ' αριθμ. ...-.../16-05-2018 αποφάσεις, οι οποίες έκριναν τις ενδικοφανείς προσφυγές του προσφεύγοντα επί των προστίμων ΚΒΣ για τις ίδιες χρήσεις, έχει ήδη αποφανθεί επί του ζητήματος, κρίνοντας ως εικονικές τις συναλλαγές, θα αποτελούσε περιττή επανάληψη η εκ νέου ανάλυση και αντίκρουση του παραπάνω ισχυρισμού.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...» **με ΑΦΜ** ...και την επικύρωση :\_α) της υπ' αριθ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, β) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, γ) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008, δ) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, ε) της αριθμ. .../.../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, στ) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, ζ) της αριθμ. .../.../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, η) της αριθμ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, θ) της αριθμ. .../.../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ι) της αριθ. .../.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

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

α) Με την αριθμ. .../.../18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 : 30.602,25€

β) Με την αριθμ. .../.../18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007: 2.121,93€

γ) Με την αριθμ. .../.../18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008 : 1.000,00€

δ) Με την αριθμ. .../.../18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 : 41.398,36€

- ε) Με την αριθμ. .../.../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008: 4.993,95€
- στ) Με την αριθμ. .../1.../18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 : 28.988,07€
- ζ) Με την αριθμ. .../.../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009: 5.573,27€
- η) Με την αριθμ. .../.../18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 : 8.252,13€
- θ) Με την αριθμ. .../.../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010: 3.132,43€
- ι) ) Με την αριθμ. .../.../18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011οικ. έτους 2011 : 243,07€

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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