



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 4.10.19

Αριθμός απόφασης: 2780

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **6.5.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των με αριθμό/28.2.19 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεων 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, καθώς και την από 28.2.19 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **6.5.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθ./28.2.19 προσβαλλόμενες πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, αντίστοιχα. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 28.2.19 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν του με αρ./10.10.16 (...../12.10.16) Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, «...6.2 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΟΥ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κοινοποιήθηκε προς τον ΑΦΜ, η υπ αριθμόν/24-09-2018 πρόσκληση του άρθρου 14 ν. 4174/2013, με συστημένη επιστολή, για να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία εσόδων/εξόδων και ότι σχετικό έγγραφο που αφορά τις συναλλαγές με την επιχείρηση, ΑΦΜ

Στις 23/10/2018 παρελήφθη από τον ελεγχόμενο, στα γραφεία της υπηρεσίας μας, το υπ αριθμόν/2018 έγγραφο, με το οποίο του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α'170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α'5).

Λογώ μη ανταπόκρισης του στο ανωτέρω αίτημα (η με αρ./24-9-2018 πρόσκληση), ο έλεγχος του κοινοποίησε με συστημένη επιστολή, δεύτερη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, με αρ./06-11-2018. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε ούτε στην δεύτερη πρόσκληση.

Στις 13/02/2019 εκδόθηκε η υπ' αριθμό/2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου για μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης στην Υπηρεσία μας μετά από πρόσκληση. Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε σε επεξεργασία των στοιχείων που κατασχέθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης καθώς και των στοιχείων που προέρχονται από τις συναλλαγές της επιχείρησης με την Τράπεζα λαμβάνοντας υπόψη τα συμπεράσματα που αποτυπώνονται στο Πληροφοριακό Δελτίο.

..... ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο, το βιβλίο εσόδων/εξόδων που τηρούσε, κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους και ύστερα από δύο προσκλήσεις του άρθρου 14 ν. 4174/2013, με αριθμό/24-09-2018 και/06-11-2018 που της κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση με ΑΦΜ, εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία, ως κάτωθι:

Διαχ. περίοδος	Συνολική αξία εικονικών στοιχείων
01/01/2008-31/12/2008	51.910,15 ευρώ
01/01/2009-31/12/2009	23.308,51 ευρώ
01/01/2010-31/12/2010	491,34 ευρώ

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με εξωλογιστικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2338/1994. Τα

δηλωθέντα, τα προσδιορισθέντα και οι διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων ανά διαχ. περίοδο αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Διαχ. περίοδος	Ακαθάριστα προσδιορισθέντα έσοδα
01/01/2008-31/12/2008	1.205.219,35 ευρώ
01/01/2009-31/12/2009	846.122,24 ευρώ
01/01/2010-31/12/2010	241.200,41 ευρώ
01/01/2011-31/12/2011	71.314,71 ευρώ
01/01/2012-31/12/2012	4.213,01 ευρώ
01/01/2013-31/12/2013	8.200,00 ευρώ

Ο έλεγχος λαμβάνει ως ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του φόρου εκροών των ανωτέρω διαχειριστικών περιόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 Ν.2859/2000, τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν μετά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Ο έλεγχος λόγω χρήστης διοίκησης και για να μην αδικηθεί ο ελεγχόμενος δέχεται τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ανά διαχειριστική περίοδο, καθώς οι αξίες υπερκαλύπτονται από εκείνες που δήλωσαν οι προμηθευτές του (στο σύνολο) στις καταστάσεις πελατών/προμηθευτών που υπέβαλαν.

Από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού και φυσικού αρχείου της υπηρεσίας μας ο έλεγχος προέβη στις παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Έλεγχος υποβολής περιοδικών δηλώσεων:

Για τις ελεγχόμενες διαχ. περιόδους υποβλήθηκαν οι παρακάτω περιοδικές δηλώσεις:

.....

Έλεγχος υποβολής έκτακτων περιοδικών δηλώσεων: Δεν υφίστανται

Έλεγχος υποβολής εκκαθαριστικών δηλώσεων.

Για τις ελεγχόμενες διαχ. περιόδους υποβλήθηκαν οι παρακάτω εκκαθαριστικές δηλώσεις:

5.5 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

5.5.1 ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ Φ.Π.Α.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στις υποβληθείσες δηλώσεις, στο ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο της υπηρεσίας μας, λαμβάνοντας υπόψη το υπ αριθμόν/10-10-2016 σχετικό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης και με βάση τα αποτελέσματα του εξωλογιστικού προσδιορισμού, προέκυψε ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2011.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. σύμφωνα με τους παρακάτω πίνακες .Οι διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο, απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

Αιτιολόγηση Διαφορών

Οι διαφορές στις φορολογητέες εκροές οφείλονται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ανά διαχειριστική περίοδο, με βάση τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του εξωλογιστικού προσδιορισμού, όπως ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 Ν.2859/2000.

Διαχ. περίοδος	Φορ. εκροές δηλώσεων	Φορ. εκροές ελέγχου	Διαφορές
----------------	----------------------	---------------------	----------

01/01/2008-31/12/2008	843.704,63€	1.205.219,35 €	361.514,72€
01/01/2009-31/12/2009	557.179,82€	846.122,24 €	288.942,42€
01/01/2010-31/12/2010	190.666,14€	241.200,41 €	50.534,27€
01/01/2011-31/12/2011	0,00€	71.314,71 €	71.314,71 €
01/01/2012-31/12/2012	0,00€	4.213,01 €	4.213,01 €
01/01/2013-31/12/2013	0,00€	8.200,00 €	8.200,00 €

Ο έλεγχος λαμβάνει ως ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του φόρου εκρών των ανωτέρω διαχειριστικών περιόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 Ν.2859/2000, τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν μετά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Ο έλεγχος λόγω χρηστής διοίκησης, δέχεται τις φορολογητέες δαπάνες διότι καλύπτονται από τα ποσά των τιμολογίων που δηλώνονται στις καταστάσεις πελατών/προμηθευτών από τους προμηθευτές της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επικαλούμενος παραγραφή, ότι δεν είναι εικονικές οι συναλλαγές, και ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκρών των χρήσεων αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ): «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2238/1994 'Ακαθάριστο εισόδημα' «2. ...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994 'Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο', όπως ίσχυε για τη χρήση 2013: «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.»

Σύμφωνα με την προϊσχύουσα διάταξη: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ...»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, 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 εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.3888/2010: «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1165/2018 της ΑΑΔΕ: «...σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ' αριθμ. [ΝΣΚ 147/2018](#) γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#), με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της [παρ.5](#) του ν. [2238/1994](#), δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων. Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ([παρ.1 αρθρ.84](#) του ν. [2238/1994](#)). Η προθεσμία αυτή

παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

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

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ'αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης 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': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι 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, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «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 άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν

προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4424592/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την Πολ. 1165/2018 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. ΝΣΚ 147/2018 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. 2238/1994, δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα

στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείπει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 άρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή

β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 28.2.19 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και το με αρ./10.10.16 (59037/12.10.16) Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, ο προσφεύγων, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ετοιμού σκυροδέματος, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές με την συνολικής αξίας με βάση τα εκδοθέντα τιμολόγια 269.748,38 ευρώ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010, τα οποία όμως δεν εξοφλήθηκαν στο σύνολο τους. Η επιχείρηση εξέδωσε προς τον επιταγές και μετρητά συνολικής αξίας 269.748,38 ευρώ τις οποίες εισέπραξε ο ελεγχόμενος (με βάση τα έγγραφα των τραπεζών) και στη συνέχεια με διαδοχικές συμψηφιστικές εντολές (τρεις) επέστρεψε οικειοθελώς σε τραπεζικό λογαριασμό του κου διαχειριστή και ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας, το ποσό των 75.710,00 ευρώ συνολικά. Τα υπό κρίση στοιχεία εκδόθηκαν στο σύνολο τους υπερτιμολογημένα κατά το ποσό των 75.710,00 ευρώ, όπως άλλωστε σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών εκδόθηκαν αναλόγως υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία και από άλλες επιχειρήσεις, με σκοπό η λήπτρια αυτών επιχείρηση να εμφανίσει στα βιβλία της δαπάνες (με παράλληλη έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ) αλλά και να υπαχθεί στις διατάξεις του επενδυτικού νόμου Ν.3299/2004 που είχε ενταχθεί και να εισπράξει από το Ελληνικό Δημόσιο μεγαλύτερο ποσό επιχορήγησης.

Επειδή στις από 28.2.19 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 προέκυψαν τα υπό κρίση στοιχεία βάσει του αρ./10.10.16 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης. Όμως, από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν προκύπτει ο προσφεύγων να έχει ελεχθεί με τακτικό έλεγχο ή να έχει επέλθει περαίωση σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Συνεπώς, δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων

του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, και οι χρήσεις 2008, 2009 έχουν παραγραφεί. Οι πράξεις επιβολής προστίμων εκδόθηκαν πέραν της πενταετίας (28.2.19) και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002. Σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά τις χρήσεις 2010 και 2011, σύμφωνα με τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου TAXIS και την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, δεν έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ και συνεπώς έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής και οι χρήσεις αυτές δεν έχουν παραγραφεί.

Όσον αφορά την αρ./2019 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2012, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 968,99 €, στη χρήση αυτή δεν υφίσταται μη υποβολή ούτε εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, ούτε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων. Συνεπώς, η πενταετής προθεσμία παραγραφής για την εν λόγω χρήση έληξε στις 31.12.2018, και ως εκ τούτου η από 28.2.19 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2012 πρέπει να ακυρωθεί.

Όσον αφορά την αρ./2019 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013 αυτή εκδόθηκε στις 28.2.19, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών των υπό κρίση χρήσεων διενεργήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **6.5.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α. Την αποδοχή αυτής για τις αρ./28.2.19 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2008, 2009 & 2012, και την ακύρωση αυτών.

Β. Την απόρριψη αυτής για τις λοιπές πράξεις και λόγους της προσφυγής

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

- **Αρ./28.2.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2008-31.12.2008

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

- **Αρ./28.2.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2009-31.12.2009

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

- **Αρ./28.2.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2010-31.12.2010

Διαφορά φόρου	11.622,88 €
Πρόσθετος Φόρος/ Πρόστιμο	10.987,11 €

Σύνολο για Καταβολή	22.609,99 €

• **Αρ. /28.2.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2011-31.12.2011

Διαφορά φόρου	16.402,38 €
Πρόσθετος Φόρος/ Πρόστιμο	15.472,56 €
Σύνολο για Καταβολή	31.874,94 €

• **Αρ. /28.2.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2012-31.12.2012

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

• **Αρ. /28.2.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2013-31.12.2013

Διαφορά φόρου	1.886,00 €
Πρόσθετος Φόρος/ Πρόστιμο	1.739,35 €
Σύνολο για Καταβολή	3.625,35 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Αναπληρωτής Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
Α/Α**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Ι. ΚΑΜΠΟΣΟΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

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.