



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/10/2017

Αριθμός απόφασης: 2085

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

**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 από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. ...» με Α.Φ.Μ. ..., που εδρεύει στην ..., επί της οδού . ., Τ.Κ. ..., κατά 1) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2007, 2) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2008, 3) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2001, 4) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2011, 5) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2005, 6) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009, 7) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2000, 8) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2010, 9) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2006, 10) της με αριθμό .../...**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2002, 11) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004, 12) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001, 13) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 και 14) της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από .../2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «. ...» με Α.Φ.Μ. ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το ποσό των 8.505,45 € στο ποσό των 3.730,17 €.
2. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το ποσό των 14.538,27 € στο ποσό των 5.115,16 €.
3. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου για έκπτωση αξίας 240.340 δρχ ή 705,33 €.
4. Με την με αριθμό .../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το ποσό των 29.418,20 € στο ποσό των 3.286,30 €.
5. Με την με αριθμό .../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

φόρος συνολικής αξίας 268,80 € (κύριος φόρος 122,18 € + προσθ. φόρος 146,62 €).

6. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το ποσό των 30.150,88 € στο ποσό των 3.653,98 €.
7. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 65.712 δρχ ή 192,85 € (κύριος φόρος 87,66 € + προσθ. φόρος 105,19€).
8. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το ποσό των 3.685,05 € στο ποσό των 3.286,30 €.
9. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 304,94 € (κύριος φόρος 138,61 € + προσθ. φόρος 166,33 €).
10. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 248,09 € (κύριος φόρος 112,77 € + προσθ. φόρος 135,32 €).
11. Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 408,74 € (κύριος φόρος 185,79 € + προσθ. φόρος 222,95 €).
12. Με την με αριθμό .../...-**2017** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 44.932,18 €.
13. Με την με αριθμό .../...-**2017** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 13.813,85 €.
14. Με την με αριθμό .../...-**2017** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 37.050,88 €.

Δυνάμει της με αρ. ..../06-03-2014 εντολής ελέγχου (σε αντικατάσταση της υπ. αρ. ...-2012 χειρόγραφης εντολής) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στο προσφεύγων αθλητικό σωματείο ως προς τις φορολογίες Κ.Β.Σ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2000 – 2011. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../26-1-2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ... με το οποίο διαβιβάστηκαν, λόγω αρμοδιότητας, στη Δ.Ο.Υ. ... τα υπ. αρ. .../20-3-2009 και .../20-3-2009 (Πρωτόκολλα Δ.Ο.Υ. ...) Δελτία Πληροφοριών του .... Θεσσαλονίκης με συνημμένες σε αυτά τις από 25/2/2009 και 24/2/2009 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ των επιχειρήσεων «....», ΑΦΜ ... και «.... του ..../...», ΑΦΜ ... αντίστοιχα, σύμφωνα με τα οποία, οι εν λόγω

επιχειρήσεις εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς το προσφεύγων σωματείο. Από τον διενεργηθέντα τακτικό φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι το προσφεύγων σωματείο : Α) στη χρήση 2004 έλαβε ένα (1) εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης «.... », ΑΦΜ ..., καθαρής αξίας 42.760,00 € και στις χρήσεις 2003 -2005 επτά (7) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «... του ...», ΑΦΜ ..., καθαρής συνολικής αξίας 202.695,00 €.

Β) Στις χρήσεις 2000 - 2010, το προσφεύγων σωματείο εξέδωσε πέντε (5) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, καθαρής συνολικής αξίας 130.000,00 €, έξι (6) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με μερικώς εικονική αξία καθαρής αξίας 110.070,00 € και δώδεκα (12) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία τους, συνολικής καθαρής αξίας 584.442,09 €.

Γ) Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φόρου εισοδήματος μη συμπληρώνοντας τους αντίστοιχους πίνακες του εντύπου της δήλωσης Φ01-012 και μη δηλώνοντας το ακαθάριστο εισόδημα που προέκυψε από εμπορικές επιχειρήσεις (διαφημίσεις). Επιπλέον, τα δεδομένα των βιβλίων, που αφορούσαν σε όλες τις δαπάνες του Σωματείου, μεταφερόταν ανακριβώς τόσο στο κυρίως έντυπο της φορολογικής δήλωσης όσο και στο έντυπο Ε3 «Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών» που συνυποβάλλονταν.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος καταλόγισε στο προσφεύγων αθλητικό Σωματείο τα αναλογούντα πρόστιμα ΚΒΣ και έκρινε τα βιβλία ανακριβή προβαίνοντας στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ. 186/92, των άρθρων 30§1,2 και 32§1,2 Ν. 2238/94, καθώς και των διατάξεων της παρ. 3 άρθρου 48 του Ν.2859/00. Στη συνέχεια, κατόπιν κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων και του Σημειώματος Διαπιστώσεων, το προσφεύγων σωματείο κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και δήλωση μεταβολών Μητρώου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 – 61 του Ν.4446/22-12-2016 περί «Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών». Επειδή, με τις ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις του Ν.4446/2016 δεν καλύπτεται πλήρως το σύνολο διαφορών του ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Το προσφεύγων Αθλητικό Σωματείο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες διότι δεν αναγράφονται οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό εκάστου ποσού και με ποιο τρόπο υπολογίστηκε.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν, διότι η κάθε μία από αυτές δεν συνοδεύεται από έκθεση ελέγχου.
- Από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων δεν προκύπτει μετά βεβαιότητας επί τη βάση

ποιων διατάξεων διενεργήθηκε ο ένδικος έλεγχος.

- Εφόσον κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ίσχυαν οι διατάξεις του Ν.4174/2013, η φορολογική αρχή όφειλε να αναφέρει αν οι εφαρμοσθείσες στις καταλογιστικές πράξεις διατάξεις είναι οι ευνοϊκότερες.
- Ουδέποτε τους επιδόθηκε το κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 7 του π.δ. 186/92 σημείωμα ούτε και κλήση προς ακρόαση.
- Οι επίδικες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
- Η φορολογική αρχή απέρριψε αναιτιολόγητα δαπάνες και δεν απέδειξε την εικονικότητα της λήψης και της έκδοσης των στοιχείων.
- Σύμφωνα με την νομολογία, δεν είναι επιτρεπτός ο εξωλογιστικός προσδιορισμός με μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών.
- Η επιβολή πρόσθετου φόρου κατά τις διατάξεις του Ν.2523/97 αντίκειται στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

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

**Επειδή** 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: «*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 ίδιου 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) 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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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 με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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 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, και συγκεκριμένα στο σκεπτικό των παρ.8,9 και 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρθηκαν τα εξής:

«8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: [Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006](#) (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». [Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008](#) (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». [Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009](#) (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». [Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010](#) (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το [άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του Ν. 3862/2010](#) (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: [Άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010](#) (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». [Άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011](#) (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». [Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του Ν. 4098/2012](#) (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». [Άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013](#) (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών

καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». [Άρθρο 22 του Ν. 4203/2013](#) (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή

ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 61 παρ. 8 του Ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». [Άρθρο 97 του Ν. 4446/2016](#) (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του Ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον Ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την [παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν. 4223/2013](#) (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το [άρθρο 50 παρ. 1 του Ν. 4223/2013](#) και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίστηκε ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. ...»

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών...».

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την ΠΟΛ 1154/2017 «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.», λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, παρέχει οδηγίες για την ορθή εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασής του με την οποία τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής:

«1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

| <b>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</b> |                                                                                                                                                            |                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ΧΡΗΣΕΙΣ</b>                                                                                                                          | <b>ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ</b>                                                                                                                                  | <b>ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ</b>                                                            |
| 2011 και μετά                                                                                                                           | <a href="#">Άρθ. 84 § 1 Ν. 2238/94</a> (σε συνδυασμό με <a href="#">αρθ. 72 § 11, εδ. α΄, Ν. 4174/13</a> ) και <a href="#">αρθ. 36 § 1 του Ν.4174/2013</a> | Κανόνας πενταετούς παραγραφής                                                  |
| 2008 και μετά                                                                                                                           | <a href="#">Άρθ. 36 § 3 Ν. 4174/13</a> σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β΄, του ίδιου νόμου                                                               | Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή                                |
| 2006 και μετά                                                                                                                           | <a href="#">Άρθ. 84 § 4 Ν. 2238/94</a> και <a href="#">68 § 2α΄ του ίδιου νόμου</a> (σε συνδυασμό με <a href="#">αρθ. 72 § 11, εδ. α΄, Ν. 4174/13</a> )    | Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία                   |
| 2001 και μετά                                                                                                                           | <a href="#">Άρθ. 84 § 5 Ν. 2238/94</a> (σε συνδυασμό με <a href="#">αρθ. 72 § 11, εδ. α΄, Ν. 4174/13</a> )                                                 | Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος |

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα [άρθρα 84 του Ν. 2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.) και [57 του Ν. 2859/2000](#) (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα ( [άρθ.102 Ν.2961/2001](#) ) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθ. 36 του Ν. 4174/2013](#) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η [ΠΟΛ.1142/2016](#) και η [ΠΟΛ.1088/2017](#) ), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

δ) Σε κάθε περίπτωση, τα οριζόμενα στις παρ. 1, 2, 3, 4 και 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β [1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016](#) (Β' 4270/30.12.2016) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, περί καθορισμού των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν το έτος 2017 και ειδικότερα περί της δυνατότητας ανακατάταξης των υποθέσεων σε σειρά προτεραιότητας, έχουν εφαρμογή και εν προκειμένω.

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.»

**Επειδή** εν προκειμένω, το προσφεύγων σωματείο με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος στο προσφεύγων σωματείο από τη Δ.Ο.Υ. ... για τις χρήσεις 2000 – 2011 και κατόπιν κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων και του Σημειώματος Διαπιστώσεων, το προσφεύγων σωματείο κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και δήλωση μεταβολών Μητρώου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 – 61 του Ν.4446/22-12-2016 περί «Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών». Με τις υποβληθείσες δηλώσεις του Ν.4446/2016 δηλώθηκε η αξία των εικονικών εσόδων από διαφημίσεις ως φορολογητέο έσοδο στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβλήθηκαν. Επιπλέον, στις δαπάνες που δηλώθηκαν για να εκπέσουν από το φορολογητέο αυτό εισόδημα των διαφημίσεων δεν συμπεριλήφθηκαν αυτές που αφορούσαν τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης «.....», «.....» και «.....». Περαιτέρω, με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν με το Ν.4446/16 μειώθηκε και ο φόρος εισροών που αντιστοιχεί στα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια του «.....».

**Επειδή**, συνεπεία των πιο πάνω υποβαλλόμενων δηλώσεων, δεν επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 και του άρθρου 6 του Ν.2523/97 αναφορικά με τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως διαπιστώθηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ...., δεδομένου ότι οι υπόψη φορολογικές παραβάσεις αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του Ν.4446/2016 δεν επιβάλλονται ποινικές κυρώσεις και λοιπά μέτρα που ορίζονται στις επιμέρους διατάξεις του Ν.4174/13 και λοιπών νόμων.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω υποβληθεισών δηλώσεων του Ν.4446/2016, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, προέκυψαν διαφορές στα φορολογητέα κέρδη μεταξύ του ελέγχου και των δηλώσεων αυτών, οι οποίες οφείλονται στις λογιστικές διαφορές που διαπίστωσε ο έλεγχος και στον επιμερισμό των δαπανών μεταξύ φορολογητέων και μη φορολογητέων εσόδων, ενώ ως προς τις φορολογητέες εισροές και στο Φ.Π.Α., προέκυψαν διαφορές στον επιμερισμό του φόρου των κοινών εισροών pro – rata και στις δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/00, με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις από 29/3/2013 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τις υπό κρίση χρήσεις έχουν υποβληθεί οι αρχικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. εμπρόθεσμα, προκύπτει ότι για τις επίδικες χρήσεις, ήτοι 2000 - 2011 (οικ. έτη 2001- 2012), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/00, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν λογιστικών διαφορών και επιμερισμού των δαπανών και δεν υφίσταται, εν προκειμένω, το αδίκημα της φοροδιαφυγής του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 ως προς την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 (οικ. ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα) και δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2000 - 2010, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ'αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Αντίθετα, για τη χρήση 2011 (οικ. έτος 2012) δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής **γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά στις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010** ενώ **απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά στη χρήση 2011.**

**Επειδή**, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των χρήσεων 2000 – 2010 (οικ. ετών 2001 – 2011) γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης**

**Επειδή** στο άρθρο 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

**Επειδή** με την Απόφαση με αριθμό ΔΕΛ Β 1062442 ΕΞ2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίσθηκε ο τύπος οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

**Επειδή** στο σώμα της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993).

**Επειδή** η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν οι προσφεύγοντες επικαλούνται και αποδεικνύουν βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

**Επειδή** εν προκειμένω, ως προς την προσβαλλόμενη πράξη της χρήσης 2011 προκύπτει ότι εκδόθηκε σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες και τον τύπο που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013, και της με αριθμό ΔΕΛ Α 1036829 ΕΞ 2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (αναφέρουν ημερομηνία έκδοσης, όνομα υπόχρεου, ισχύουσες διατάξεις, ποσό και υπολογισμό φόρου εισοδήματος, ημερομηνία πληρωμής του φόρου, καθώς και τον χρόνο και την διαδικασία που προβλέπεται για την αμφισβήτηση της πράξης), η κοινοποίηση της, συνοδεύτηκε με

την οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας αναφέρονται αναλυτικά οι ισχύουσες διατάξεις, τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης καθώς και η αιτιολογία επί της οποίας βασίσθηκε ο καταλογισμός του φόρου. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω, των ισχυριζόμενων από αυτό, τυπικών ελλείψεων και παρατυπιών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή όφειλε να αναφέρει αν οι εφαρμοσθείσες στις καταλογιστικές πράξεις διατάξεις είναι οι ευνοϊκότερες.**

**Επειδή,** η προσβαλλόμενη με αρ. ..../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... προέκυψε κατόπιν διαφορών του ελέγχου με τις υποβληθείσες δηλώσεις του Ν.4446/2016, ως προς τον επιμερισμό του φόρου των κοινών εισροών pro – rata και στις δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/00, προσδιορίστηκε δε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το ποσό των 29.418,20 € στο ποσό των 3.286,30 €, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην σελίδα 88 – 90 και 118 - 119 της από .../2017 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. και δεν τίθεται θέμα εφαρμοσθείσας ευνοϊκότερης διάταξης όπως αλυσιτελώς προβάλλει το προσφεύγων σωματείο.

**Ως προς το σημείωμα του άρθρου 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ. και την κλήση προς ακρόαση.**

**Επειδή,** η διάταξη της παρ.7 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92 καταργήθηκε με την Υποπαράγραφο Ε' του άρθρου πρώτου του Ν.4093/2012, (ΦΕΚ Α 222), ενώ κρίθηκε αντισυνταγματική με τις υπ' αριθμ. 3710/2006, 282/2010, 2957/2010 αποφάσεις ΣτΕ και τις υπ' αριθμ. 2370/2007 και την υπ' αριθμ. 2371/2007 αποφάσεις ΣτΕ (Ολομέλεια).

**Επειδή,** στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται :  
*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.  
3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»*

**Επειδή,** σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 απόφαση του ΓΓΔΕ ορίζεται : «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει

διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... στις 2/12/2016 επέδωσε στον Πρόεδρο του Δ.Σ. του προσφεύγοντος σωματείου, κ. ...., το με αρ. ..../30-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του αρ. 28 και 62 Ν.4174/2013 με ενσωματωμένη στη σελίδα 1 του Σημειώματος την κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 Ν.2690/1999 μαζί με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Το δε Σημείωμα Διαπιστώσεων αιτιολογεί πλήρως τους λόγους που οδήγησαν στη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής. Στη συνέχεια, το προσφεύγων σωματείο κατέθεσε υπόψη του ελέγχου το με αριθμό πρωτ. ..../23-12-2016 έγγραφο «Έγγραφες εξηγήσεις» επί του με αρ. .../2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων καλύπτοντας πλήρως το συνταγματικό δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης .

**Ως προς την απόρριψη των δαπανών και την κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων.**

**Επειδή**, στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. της Δ.Ο.Υ. .... αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν εικονικά τόσο τα ληφθέντα όσο και τα εκδοθέντα από το προσφεύγων επίδικα στοιχεία. Περαιτέρω, στην από .../2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος υπάρχει εκτενέστερη αναφορά στο ποιες ακριβώς δαπάνες και για ποιους ακριβώς λόγους απορρίπτει ο έλεγχος.

**Επειδή** με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης, βάσει των διατάξεων του Ν.4446/2016, τεκμαίρεται ότι το προσφεύγων σωματείο τελούσε σε γνώση της εικονικότητας των συναλλαγών και αποδέχτηκε τα πορίσματα του ελέγχου, αφαιρώντας από τις υποβληθείσες δηλώσεις του τα εικονικά επίδικα στοιχεία και τις απορριφθείσες από τον έλεγχο δαπάνες. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός περί αναιτιολόγητων κρίσεων του ελέγχου της φορολογικής

αρχής τυγχάνει αβάσιμος. Άλλωστε το προσφεύγων, κατά το χρόνο διενέργειας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, διατηρούσε κάθε δικαίωμα προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας μας σε περίπτωση αμφισβήτησης των παραβάσεων που του καταλογίστηκαν.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από ..../2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ...., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό του φόρου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

#### **Ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 59 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι :  
*« Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α΄ 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν. 4174/2013 , και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις. ».*

**Επειδή** εν προκειμένω, το προσφεύγων σωματείο υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 και ρύθμισε τα σχετικά ποσά φόρων που προέκυψαν από τις δηλώσεις αυτές. Από τον έλεγχο των ανωτέρω υποβαλλόμενων δηλώσεων και σε αντιπαραβολή με τα αποτελέσματα του ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... έκρινε ότι οι παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αποκαθίστανται από τις ως άνω δηλώσεις. Συνεπώς και σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 1 του άρθρου 59 του Ν.4446/2016 αίρεται η ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν υφίστανται πλέον οι λόγοι που οδήγησαν ανά χρήση στην κρίση περί ανακρίβειας και ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα των βιβλίων λογιστικά, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του Ν.4446/2016. Σε περίπτωση δε μη εξόφλησης ή μη ρύθμισης ή απώλειας της ρύθμισης των οφειλών που προέκυψαν από την υποβολή των πιο πάνω δηλώσεων που υποβλήθηκαν με τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016 το προσφεύγων

Αθλητικό Σωματείο εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των πιο πάνω άρθρων του ίδιου νόμου και αναβιώνουν τα αποτελέσματα του ελέγχου (όπως παρατέθηκαν αυτά στο υπ. αρ. .../30-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου) και εκδίδονται νέες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δυνάμει των οποίων επιβάλλονται και οι πρόσθετοι φόροι πάνω στις διαφορές του ελέγχου.

**Επειδή** επομένως και όσον αναφορά στη προσβαλλόμενη με αρ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2011 δεν υφίσταται θέμα εξωλογιστικού προσδιορισμού, διότι όπως προαναφέραμε εκδόθηκε κατόπιν διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του Ν.4446/2016, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

### **Ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων**

**Επειδή**, παρέλκει η εξέταση του προσβαλλόμενου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ως προς την προσβαλλόμενη πράξη διαχειριστικής περιόδου 2011, καθώς δεν επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι κατά την έκδοση της, διότι το αποτέλεσμα του προσδιορισμού του φόρου εν προκειμένω είναι πιστωτικό.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «....» με Α.Φ.Μ. ..., ως εξής:

**α) την αποδοχή αυτής** και την ακύρωση : 1) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2007, 2) της υπ'αριθμ. ..../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2008, 3) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2001, 4) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2005, 5) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2009, 6) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2000, 7) της υπ'αριθμ. ..../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2010 8) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2006, 9) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2002, 10) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004, 11) της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001, 12) της υπ'αριθμ. ..../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 και 10) της υπ'αριθμ. .../2017

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ..., λόγω **παραγραφής**.

**β)την απόρριψη αυτής** και την επικύρωση της υπ'αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2011 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ....

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

**Φ.Π.Α.**

**Διαχειριστική περίοδος 2011**

|                            |             |
|----------------------------|-------------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο         | 3.286,30    |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 3.286,30    |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>0,00</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.