



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 8/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2374

**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 υπόψη:

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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ν.Π.Ι.Δ. Ο.Τ.Α. με την επωνυμία «**ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**», ΑΦΜ, που εδρεύει στο, επί της οδού, ως καθολικής διαδόχου της **ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ** με ΑΦΜ, κατά της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2002, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2003, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2004, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005, της με αρ.

...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008 και της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2009, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 και της με αρ.
...../7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 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 24/7/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 10/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», ΑΦΜ, 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/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2002 – 31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **1.509,16 €**.
2. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2003 – 31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **7.305,19 €**.
3. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **44.263,49 €**.
4. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **57.249,50 €**.

5. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **46.436,59 €**.

6. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **31.207,62 €**.

7. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **70.015,74 €**.

8. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/10/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» συνολικός φόρος αξίας **71.195,74 €**.

9. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας **17.970,75 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.

10. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας **115.166,00 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.

11. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας **165.849,84 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.

12. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας

272.676,38 €, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.

13. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας **129.207,69 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
14. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας **169.687,35 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
15. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας **147.971,84 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.
16. Με την με αριθμό/7-6-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**», συνολικός φόρος αξίας **160.269,08 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της ως ανακριβών.

Δυνάμει των με αρ. .../2015, .../2016 και .../2016 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν του με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ΕΞ 2015-26/11/2015 εγγράφου – πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα ...της Γ.Γ.Δ.Ε., που συντάχθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης Παραγγελίας του Εισαγγελέα Εγκλημάτων και Διαφθοράς, διενεργήθηκε έλεγχος στη «**ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**», με ΑΦΜ, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή, η ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση, η οποία, δυνάμει της με αρ. .../2011 απόφασης του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου, απορροφήθηκε από την προσφεύγουσα «**ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**», ΑΦΜ, προέβη στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς το Δήμο για έργα που δεν εκτελέστηκαν ποτέ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τα αποτελέσματα του ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή, καταλόγισε στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση πρόστιμα Κ.Β.Σ., τις υπ' αριθμ./14-11-2016, .../14-11-2016, .../14-11-2016, .../14-11-2016 και .../14-11-2016 πράξεις

προσδιορισμού προστίμου, για την έκδοση των εικονικών αυτών στοιχείων στις χρήσεις 2002 – 2009 για τα οποία ασκήθηκε η με αρ...../7-12-2016 ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ. /6-4-2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Περαιτέρω και με βάση τα αποτελέσματα του ανωτέρω διενεργηθέντος ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/94 και των καθαρών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94, καθώς και στο προσδιορισμό του φορολογητέων εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/00.

Η προσφεύγουσα, ως καθολική διάδοχος της «ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ» (.....), ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων της πρώην
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος έχει μερικώς παραγραφεί.
3. Έλλειψη νομιμότητας και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν ως μη νόμιμες και εκπρόθεσμες, διότι εκδόθηκαν πέραν της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
6. Δεν είναι επιτρεπτός ο επανέλεγχος στις περαιωμένες χρήσεις 2002 -2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 στοιχ. η' του ν.2523/97, του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000.
7. Η Φορολογική Διοίκηση έχει προβεί σε αδικαιολόγητη προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων της.

Ως προς την παραγραφή

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, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....

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

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

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

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

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

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και

αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, 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, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία

αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή 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 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. 3888/2010, 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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν. 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε (ορισμένες από αυτές) τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής

ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα 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, η «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ» με ΑΦΜ περαίωσε τις ελεγχόμενες χρήσεις 2002 -2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/08 και τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007-2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, ο δε έλεγχος διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ.για τις χρήσεις 2002 – 2009 (οικ. έτη 2003 – 2010) κατόπιν του με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ΕΞ 2015-26/11/2015 εγγράφου – πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα ... της Γ.Γ.Δ.Ε., που συντάχθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης της Παραγγελίας του Εισαγγελέα Εγκλημάτων και Διαφθοράς και η παραπάνω έκθεση **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν2859/00.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ.οι με αρ. .../2015, .../2016 και .../2016 εντολές ελέγχου. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι για τις χρήσεις 2002 -2005 (οικονομικά έτη 2003 – 2006) έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. (και χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών), προκύπτει ότι :

α) Για τις χρήσεις 2002 - 2003 (οικ. έτη 2003 & 2004) έχουν μεν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/00 περί έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.νέα συμπληρωματικά στοιχεία, αλλά μετά το πέρας της δεκαετίας και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2013 και 31/12/2014 αντίστοιχα εφόσον δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2002 - 2003, καθώς

θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της ΟΛΣΤΕ σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. 2932/2017 απόφαση ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

β) Για τη χρήση 2004 (οικ. έτος 2005), τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής την 26/11/2015, ήτοι στο τελευταίο έτος της παραγραφής και σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν.2238/94, ο χρόνος παραγραφής για την κοινοποίηση φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, δηλαδή εν προκειμένω έως την 31/12/2016. Αντίθετα, ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2004 ως προς την έκδοση πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α έχει παρέλθει την 31/12/2015. Επομένως, για τη χρήση 2004 έχουν μεν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/00 περί έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, δεν χρήζουν όμως εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς θεωρούνται, κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης ΟΛΣΤΕ σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. 2932/2017 απόφαση ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

γ) Για τη χρήση 2005 (οικ. έτος 2006) έχουν μεν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/00 περί έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, όμως ο χρόνος παραγραφής παρήλθε κατά την 31/12/2016, εφόσον δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων της χρήσης αυτής, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης ΟΛΣΤΕ σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. 2932/2017 απόφαση ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, για τις χρήσεις 2006 - 2009 (οικονομικά έτη 2007 – 2010) έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ωστόσο από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι :

α) Για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 (οικ. έτη 2007, 2008 και 2009), δεν τίθεται θέμα παραγραφής διότι, λαμβάνοντας υπόψη ότι υποβλήθηκαν αντίστοιχα οι με αρ. .../5-7-2007,/15-7-2008 και/30-6-2009 δηλώσεις φόρου εισοδήματος εκπρόθεσμα (για τη χρήση 2006 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και η αρ./13-6-2007 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ), έχουν εφαρμογή τόσο οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 (δεκαετής παραγραφή), καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την περαίωση του Ν.3888/2010, όσο και οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

β) Τέλος, για τη χρήση 2009 (οικ. έτος 2010), δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς το με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ΕΞ 2015-26/11/2015 έγγραφο – πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. την 26/11/2015, ήτοι μετά την αποδοχή του αρχικού με αρ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010 και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής **γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά στις χρήσεις 2002, 2003, 2004 και 2005.**

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των χρήσεων 2002 – 2005 (οικ. ετών 2003 – 2006) 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 μη απόδειξης της εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων και της έλλειψης νομιμότητας και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η

σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 26/11/2015 Έκθεση Ελέγχου που συνέταξε ο Οικονομικός Επιθεωρητής της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε. για τη «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ» (πρώην), τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

- Η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά αγορών – δαπανών που να δικαιολογούν την πραγματοποίηση των τεχνικών έργων που είχε αναλάβει. Τα τιμολόγια αγορών – δαπανών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο δεν συσχετίζονται με την πραγματοποίηση των έργων, διότι αφορούν σε αγορές ειδών όπως τρόφιμα, ποτά, διαφημιστικά δώρα, αεροπορικά εισιτήρια, είδη καθαριότητας παραδοσιακές στολές κλπ.
- Στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, γίνεται μόνο απλή και τυπική περιγραφή των έργων, με αναφορά στον αριθμό απόφασης του Δ.Σ. του Δήμου, χωρίς καμιά αναλυτική περιγραφή των έργων, τα στάδια υλοποίησής τους και λοιπών αναλυτικών στοιχείων που να αποδεικνύουν την πραγματοποίησή τους. Στα χρηματικά εντάλματα δεν βρέθηκαν άλλου είδους συνοδευτικά έγγραφα, όπως πιστοποιήσεις ή τεχνικές εκθέσεις υλοποίησής τους από ειδικούς, όπως πιστοποιητικά από δημόσιες υπηρεσίες και φορείς που να πιστοποιούν τυχόν εκτέλεσή τους κλπ.
- Δεν κατείχε τον αναγκαίο τεχνικό και μηχανολογικό εξοπλισμό για την εκτέλεσή τους όπως αυτοκίνητα, μεταφορικά μέσα, οχήματα, απορριμματοφόρα, μηχανήματα καθαρισμού, εργαλεία κλπ.
- Δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό με την τεχνογνωσία που απαιτείται για την εκτέλεση των έργων.
- Πλήθος μαρτύρων, μέλη του Δ.Σ. του Δήμου, υπάλληλοι κλπ., στις καταθέσεις τους προς τον Οικονομικό Επιθεωρητή, ισχυρίστηκαν ότι τα έργα που ανέλαβε η Δημοτική επιχείρηση στην απόλυτη πλειοψηφία τους δεν εκτελέστηκαν ποτέ, η δημοτική επιχείρηση δεν διέθετε τον κατάλληλο εξοπλισμό για την εκτέλεσή τους και ότι τα έργα αυτά αποτέλεσαν πρόσχημα για δικαιολόγηση οικονομικών δαπανών και δράσεων του Δήμου, που δεν ήταν εφικτό να καλυφθούν από άλλες πηγές, παρά μέσω της επιλογής της διαδικασίας απευθείας ανάθεσης και υποτιθέμενης εκτέλεσής τους από τη

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία για να αποτελεί ένα φορολογικό στοιχείο νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών, η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο (βλ. ΣτΕ 3705/1999, 1018/1996 επταμ., 753/2012).

Επειδή, η με αριθμό/2016 προσκομιζόμενη απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου δεν αποτελεί απόδειξη ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες της επιχείρησης “.....” του, δυνάμει των με αρ. .../2005 και/2005 Τ.Π.Υ. που εξέδωσε, ήταν πραγματικές, διότι από το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης προκύπτει ότι το δικάσαν δικαστήριο έλαβε υπόψη του ως αποδεικτικά στοιχεία τα ως άνω παραστατικά και τα συμφωνητικά που συντάχθηκαν μεταξύ της εταιρίας και της δημοτικής επιχείρησης, χωρίς να λάβει γνώση του διενεργηθέντος ελέγχου από τον Οικονομικό Επιθεωρητή και μετέπειτα από την Δ.Ο.Υ.και της κρίσης περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω, με τις από 7/6/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αποδόθηκε στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση η παράβαση της έκδοσης εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλων φορολογικών αρχών συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν’ αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ’ αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εκπρόθεσμης έκδοσής τους. (άρθρο 28 ν.4174/2013)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/13 ορίζεται ότι : « 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ».

Επειδή, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μεν μετά την παρέλευση του ενός μηνός που ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, πλην όμως εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Περαιτέρω, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν υπάρχει ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους της προσβαλλόμενης πράξεως. Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη καθ’ οιονδήποτε τρόπο, λόγω της καθυστέρησης, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (παρ. 5 άρθρου 79 Κ.Δ.Δ.) και ειδικότερα εφόσον δεν έχει ενδιάμεσα αλλάξει το νομικό καθεστώς. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά την πράξη ακυρωτέα και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του

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

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, σύμφωνα με την από 26-11-2015 Πορισματική Έκθεση Ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου Τμήματος ... της Γ.Γ.Δ.Ε., είχε προηγηθεί προηγούμενη κλήση προς ακρόαση των ενδιαφερομένων, οι οποίοι είχαν προβεί στην υποβολή υπομνημάτων, στα οποία ανέπτυξαν τις απόψεις τους και τα οποία λήφθηκαν υπόψη στο πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στις 1/12/2016 επιδόθηκε από την Δ.Ο.Υ.στην προσφεύγουσα, το με αριθμό/1/6/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ώστε η προσφεύγουσα να ενημερωθεί για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προσέλθει εντός είκοσι ημερών από την παραλαβή τους προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Επίσης, στις 14/2/2017 επιδόθηκε η ορθή επανάληψη του με αριθμό/1-12-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4174/2013 ως προς τον με αριθμό/.... Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. για την χρήση 2009. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου κοινοποιήθηκαν από την Δ.Ο.Υ.και στα αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα.

Η προσφεύγουσα, ως καθολική διάδοχος της ελεγχόμενης δημοτικής επιχείρησης, προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. και με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2016 Υπόμνημα υπέβαλλε τις αντιρρήσεις της κατά του προαναφερθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4174/2013 και των συνημμένων Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Επίσης, κατέθεσε και το με αριθμό πρωτοκόλλου/03-03-2017 Υπόμνημα, που αφορά στην υποβολή των απόψεων της ελεγχόμενης ως προς την κοινοποίηση της ορθής επανάληψης του με αριθμό .../..... Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση 2009.

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επομένως, η διαδικασία της τήρησης της προηγούμενης ακρόασης κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος εφαρμόστηκε πλήρως και ο αντίθετος σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται και θα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον επανέλεγχο των περαιωμένων χρήσεων.

Επειδή στο άρθρο 9 του Ν.3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3697/2008, ορίζεται: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994](#) , εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. **Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».**

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: «**III.** Κατά την έννοια των διατάξεων [άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#) (προηγούμενης [39 παρ. 3 Ν. 1642/86](#)) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣΤΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς «συμβιβασμού»), (ΣΤΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣΤΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησής με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣΤΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον

επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη [παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99](#) (ΣτΕ 1426/2000, [γνωμ. ΝΣΚ 102/2001](#)) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, [1425-26/2000](#), 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου [άρθρου 39 Ν. 1914/90](#)), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).».

Επειδή, ο διενεργούμενος έλεγχος περιορίζεται στα νέα συμπληρωματικά στοιχεία και όχι σε εκείνα τα οποία ήταν στην διάθεση του εφόρου κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου έστω κι αν για οιοδήποτε λόγο δεν λήφθηκαν υπόψη. (Στ Ε 2703/97, 2473/96)

Στην υπό κρίση υπόθεση, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την από 26/11/2015 έκθεση ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα της Γ.Γ.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ» κατά τις υπό κρίση χρήσεις, προέβη στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς το Δήμο για έργα που δεν εκτελέστηκαν ποτέ και ως εκ τούτου η

ανωτέρω έκθεση αποτελεί οπωσδήποτε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των επίδικων στοιχείων κατά την διενεργηθείσα περαίωση και ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει προβεί σε αδικαιολόγητη προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ' του Ν.2238/94, όπως προστέθηκε με το άρθρο 10 παρ. 1 του 3296/2004, ορίζεται ότι : «*Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:*

- α) *κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,*
- β) *κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».*

Επειδή, όπως προκύπτει, για τις επανελεγχόμενες χρήσεις η «ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ανωτέρω χρήσεων.

Επειδή ακολούθως, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά 8% είναι αβάσιμος, διότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.εφάρμοσε τις διατάξεις του νόμου, οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη Διοίκηση και δεν επιτρέπουν την εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/7/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ν.Π.Ι.Δ. Ο.Τ.Α. με την επωνυμία «**ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**», ΑΦΜ, ως καθολικής διαδόχου της **ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ** με ΑΦΜ ως εξής:

- α) **την αποδοχή αυτής** και την **ακύρωση** της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2002, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2003, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2004, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 και της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

β) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** : της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2008, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2009, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 και της με αρ./7-6-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

Διαφορά φόρου	21.107,54
Πρόσθετος φόρος	25.329,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.436,59

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Διαφορά φόρου	14.185,28
Πρόσθετος φόρος	17.022,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.207,62

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	31.825,34
Πρόσθετος φόρος	38.190,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.015,74

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

Διαφορά φόρου	32.355,39
Πρόσθετος φόρος	38.840,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	71.195,74

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)**

Διαφορά φόρου	58.730,77
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	70.476,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	129.207,69

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

Διαφορά φόρου	77.130,61
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	92.556,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	169.687,34

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

Διαφορά φόρου	67.259,93
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	80.711,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	147.971,85

Οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009)

Διαφορά φόρου	72.849,58
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	87.419,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	160.269,08

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

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.