



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 26/01/2018

Αριθμός απόφασης: 330

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

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

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

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

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

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

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, με κύρια δραστηριότητα παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος και διεύθυνση έδρας στην ..... Θεσσαλονίκης, επί της οδού ..... αριθ. .. - Τ.Κ. .... κατά: **α)** της με αριθμό ..../**06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, **β)** της με αριθμό ..../**06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, **γ)** της με αριθμό ...../**06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **δ)** της με αριθμό ...../**06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-

31/12/2010, **ε)** της με αριθμό ..../.../06-09-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **στ)** της με αριθμό .../.../06-09-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και **ζ)** της με αριθμό ..../...../06-09-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

**6.** Τις από ...-...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

**7.** Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../06-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 8.364,10 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 10.036,92 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 18.401,02 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../06-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 55.667,01 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 66.800,41 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 122.467,42 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../.../06-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 6.275,75 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.530,90 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 13.806,65 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../06-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 45.831,44 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 54.987,73 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 100.829,17 €.

-Με την υπ' αριθμ. ..../.../06-09-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 16.806,72 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (παροχής υπηρεσιών), σε

έξι (6) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 67.226,89 €, κατά παράβαση του άρθρου 13 του ΠΔ 186/1992 και συνιστά αυτοτελή παράβαση, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ 3 περ. στ', του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../06-09-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 140.235,64 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ), σε έξι (6) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 44.309,75 €, της έκδοσης σε πενήντα μία (51) περιπτώσεις μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων με προσδιορισμένη εικονική αξία 321.895,51 €, της εκπρόθεσμης εκτύπωσης των τηρουμένων βιβλίων και της μη ολικής ή μερικής εξόφλησης τιμολογίου με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό.

-Με την υπ' αριθμ. ..../.../06-09-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ 2<sup>ου</sup>, 3<sup>ου</sup> και 4<sup>ου</sup> τριμήνου και της μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών για τους αντίστοιχους μήνες στη χρήση 2010.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2010 από την Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν. 2238/1994, 48 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκε σε συνέχεια των υπ' αριθμ. .../...-2017 και .../...-2015 εντολών ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ..../..-12-2015 εισερχόμενο Δελτίο Πληροφοριών του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.), Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, προς την Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με βάση το οποίο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2010, με λήπτριες έξι (6) επιχειρήσεις.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα άρθρα 2, 3 και 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ,1037/1-3-2005 καθώς και τις παρ. 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1081/23-5-2005 για τις υπό κρίση χρήσεις, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Διαχειριστική περίοδος από 11/02/2009 έως 31/12/2009

- Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 13.445,38 (πλέον ΦΠΑ) και συνολικής αξίας 16.000,00€ για παρασχεθείσες υπηρεσίες (επιμέλεια, μελετών σύνταξη φακέλων οικοδομικών αδειών, προς

ΔΕΗ ΚΑΙ Υπ. Οικονομικών) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 13.445,38 (πλέον ΦΠΑ) και συνολικής αξίας 16.000,00€ για παρασχεθείσες υπηρεσίες (επιμέλεια, μελετών σύνταξη φακέλων οικοδομικών αδειών, προς ΔΕΗ ΚΑΙ Υπ. Οικονομικών) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 10.084,03 (πλέον ΦΠΑ) και συνολικής αξίας 12.000,00€ για παρασχεθείσες υπηρεσίες (επιμέλεια, μελετών σύνταξη φακέλων οικοδομικών αδειών, προς ΔΕΗ ΚΑΙ Υπ. Οικονομικών) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 13.445,38 (πλέον ΦΠΑ) και συνολικής αξίας 16.000,00€ για παρασχεθείσες υπηρεσίες (επιμέλεια, μελετών σύνταξη φακέλων οικοδομικών αδειών, προς ΔΕΗ ΚΑΙ Υπ. Οικονομικών) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 6.722,69 (πλέον ΦΠΑ) και συνολικής αξίας 8.000,00€ για παρασχεθείσες υπηρεσίες (επιμέλεια, μελετών σύνταξη φακέλων οικοδομικών αδειών, προς ΔΕΗ ΚΑΙ Υπ. Οικονομικών) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 10.084,03 (πλέον ΦΠΑ) και συνολικής αξίας 12.000,00€ για παρασχεθείσες υπηρεσίες (επιμέλεια, μελετών σύνταξη φακέλων οικοδομικών αδειών, προς ΔΕΗ ΚΑΙ Υπ. Οικονομικών) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

#### Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010

- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 8.861,95€ και συνολικής αξίας 10.900,20€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 8.861,95€ και συνολικής αξίας 10.900,20€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 6.646,46€ και συνολικής αξίας 8.175,15€ για κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 8.861,95€ και συνολικής αξίας 10.900,20€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 4.430,98€ και συνολικής αξίας 5.450,10€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 6.646,46€ και συνολικής αξίας 8.175,15€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).
- Έκδοση σε εννέα (9) περιπτώσεις μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικής καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00€ και καθαρής αξίας 64.379,10€, με λήπτρια την επιχ/ση «.....» με ΑΦΜ ..... κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2§1, 12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).
- Έκδοση σε εννέα (9) περιπτώσεις μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικής καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00€ και καθαρής αξίας 64.379,10€, με λήπτρια την επιχ/ση «.....» με ΑΦΜ ..... κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2§1, 12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).
- Έκδοση σε οκτώ (8) περιπτώσεις μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικής καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00€ και καθαρής αξίας 48.284,33€, με λήπτρια την επιχ/ση «.....» με ΑΦΜ ..... κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2§1, 12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).
- Έκδοση σε εννέα (9) περιπτώσεις μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικής καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00€ και καθαρής αξίας 64.379,10€, με λήπτρια την επιχ/ση «.....» με ΑΦΜ ..... κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2§1, 12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).
- Έκδοση σε οκτώ (8) περιπτώσεις μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικής καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00€ και καθαρής αξίας 32.189,55€, με λήπτρια την επιχ/ση «.....» με ΑΦΜ ..... κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2§1, 12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).
- Έκδοση σε οκτώ (8) περιπτώσεις μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικής καθαρής αξίας έκαστο άνω των 880,00€ και καθαρής αξίας 48.284,33€, με λήπτρια την επιχ/ση «.....» με ΑΦΜ ..... κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2§1, 12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

- Μη εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού, ή με δίγραμμη επιταγή φορολογικού στοιχείου, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010.
- Εκπρόθεσμη εκτύπωση των τηρούμενων βιβλίων κατά παράβαση του άρθρου 24 παρ. 1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθμ. ..../02-12-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τις συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ΦΠΑ και προστίμων και κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 58 § 5 του Ν. 4446/2016, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ....: α) Την υπ' αριθμ. ../06-02-2017 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011. Από τον έλεγχο της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης διαπιστώθηκε ότι η φορολογητέα ύλη υπολείπεται, αυτής του ελέγχου. β) Την υπ' αριθμ. ..../06-02-2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4<sup>ου</sup> τριμήνου έτους 2010 με χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 1.749,05 πλέον προσαυξήσεων. Από τον έλεγχο της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης διαπιστώθηκε ότι η φορολογητέα ύλη υπολείπεται, αυτής του ελέγχου. γ) Τις υπ' αριθμ. ../16-02-2017 τροποποιητική μηδενική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ και ../16-02-2017 β' τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2010, με την οποία δηλώνει προς έκπτωση υπόλοιπο φόρου ύψους 50.485,08 €.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ως ανακριβή, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, για τις υπό κρίση χρήσεις, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές και εκροές της και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του ΚΒΣ και το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../...-...-**2017** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση περιόδους. Παράνομες οι παρατάσεις παραγραφής φορολογικών υποθέσεων πέραν της πενταετίας (Απόφαση ΣτΕ 1738/2017).
- 2) Μη σύννομη η εφαρμογή της διάταξης της παρ.3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, ως αντισυνταγματικής κι ως αντίθετης στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Αντισυνταγματική η αναδρομική εφαρμογή του άρθ. 48 παρ. 3. Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

- 3) Από τη διατύπωση της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης του ΣΤΕ, καθίσταται σαφές ότι το «ζητούμενο» στις υποθέσεις προσαύξησης περιουσίας, όπως η επίδικη, - πέραν και ανεξαρτήτως της δυνατότητας ή μη αναδρομικής εφαρμογής των οικείων διατάξεων του αρθρ. 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 - είναι προδήλως το εύρος και η έκταση, το είδος και ο βαθμός απόδειξης που βαρύνει καθένα από τα εμπλεκόμενα μέρη, ήτοι αφενός, τη φορολογική αρχή και αφετέρου, τον φορολογούμενο. Η φορολογική αρχή, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια, κάθε άλλο παρά εκπλήρωσε την εκ του νόμου απαιτούμενη υποχρέωσή της για τη διατύπωση «αιτιολογημένης κρίσης», έστω και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις. Δεν απεδείχθη από τη φορολογική Αρχή η έκδοση εικονικών τιμολογίων.
- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ο έλεγχος χωρίς ιδιαίτερη σκέψη απορρίπτει τα βιβλία και προσδιορίζει τα αποτελέσματα για τις εν λόγω χρήσεις εξωλογιστικά.
- 5) Υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 (χρήση 2010) βάσει των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 και αποδοχή των λογιστικών διαφορών που υπολόγισε ο έλεγχος. Υποβολή τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ και εκ νέου ανακεφαλαιωτικού πίνακα για να μηδενιστούν τα πρόστιμα.

**Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2009-2010**

**Επειδή** στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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».

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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 ενάσκησή 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». (Η περ. β' της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

«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**, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων σύμφωνα με το οποίο 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».

**Επειδή** στο **άρθρο 9§5** του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και



τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

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

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

1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

**Επειδή** σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

**Επειδή** 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** βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα οικονομικά έτη 2010-2011 (χρήσεις 2009-2010), έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

**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** βάσει των ανωτέρω:

Για τις χρήσεις 2009 και 2010, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και το πρόστιμο ΚΒΣ, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 9 παρ 5 του ν. 2523/1997, περί πενταετούς παραγραφής, εφόσον το ως άνω πληροφοριακό δελτίο περιήλθε στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. εντός του αρχικά προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της πενταετίας και ως εκ τούτου έχει επέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2015 για τη χρήση 2009 και κατά την 31/12/2016 για τη χρήση 2010. Για τις χρήσεις 2009 και 2010 ως προς τη φορολογία ΦΠΑ και το πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ 1 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 9 παρ 5 του ν. 2523/1997 περί πενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου έχει επέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2015 για τη χρήση 2009 και κατά την 31/12/2016 για τη χρήση 2010, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των χρήσεων 2009 και 2010, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της από **.../.../2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** ..... και την ακύρωση:  
**α)** της με αριθμό **...../06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, **β)** της με αριθμό **...../06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, **γ)** της με αριθμό **.../.../06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **δ)** της με αριθμό **...../..../06-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, **ε)** της με αριθμό **...../..../06-09-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **στ)** της με αριθμό **...../.../06-09-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και **ζ)** της με αριθμό **.../...../06-09-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής.

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

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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