



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604 534  
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 22/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3127

### 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., **ΑΦΜ:** ..... και της ..... του ....., **ΑΦΜ:** ....., κατοίκων ....., επί της οδού ..... κατά:

| Α/Α | Αριθμ. Πράξης | Χρήση | Φορολογία |
|-----|---------------|-------|-----------|
| 1   | ...../2017    | 2006  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ  |
| 2   | ...../2017    | 2009  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ  |
| 3   | ...../2017    | 2010  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ  |
| 4   | ...../2017    | 2011  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ  |
| 5   | ...../2017    | 2006  | ΦΠΑ       |
| 6   | ...../2017    | 2009  | ΦΠΑ       |
| 7   | ...../2017    | 2010  | ΦΠΑ       |
| 8   | ...../2017    | 2011  | ΦΠΑ       |
| 9   | ...../2017    | 2012  | ΦΠΑ       |
| 10  | ...../2017    | 2013  | ΦΠΑ       |
| 11  | ...../2017    | 2014  | ΦΠΑ       |

|    |            |      |                  |
|----|------------|------|------------------|
| 12 | ...../2017 | 2006 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |
| 13 | ...../2017 | 2009 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |
| 14 | ...../2017 | 2010 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |
| 15 | ...../2017 | 2011 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |
| 16 | ...../2017 | 2012 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |
| 17 | ...../2017 | 2013 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |
| 18 | ...../2017 | 2014 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |
| 19 | ...../2017 | 2009 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |
| 20 | ...../2017 | 2012 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |
| 21 | ...../2017 | 2013 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |
| 22 | ...../2017 | 2015 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |
| 23 | ...../2017 | 2016 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |
| 24 | ...../2017 | 2017 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος. ΦΠΑ, τελών κυκλοφορίας και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., **ΑΦΜ:** ..... και της ..... του ....., **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:

**Με τις ακόλουθες πράξεις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ καταλόγισε τα κάτωθι ποσά φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων στους προσφεύγοντες για τα ελεγχόμενα έτη 2005 -2015:**

| Α/Α | Αριθμ. Πράξης | Χρήση | Φορολογία    | Κύριος Φόρος € | Πρόσθετος Φόρος € | Συνολικό Ποσό € |
|-----|---------------|-------|--------------|----------------|-------------------|-----------------|
| 1   | ...../2017    | 2006  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 588,58         | 825,47            | 1.414,05        |
| 2   | ...../2017    | 2009  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 2.350,43       | 1.916,54          | 4.266,97        |
| 3   | ...../2017    | 2010  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 22.172,10      | 25.654,07         | 47.826,17       |
| 4   | ...../2017    | 2011  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 32.807,33      | 38.093,20         | 70.900,53       |
| 5   | ...../2017    | 2006  | ΦΠΑ          |                |                   | -1.266,87       |
| 6   | ...../2017    | 2009  | ΦΠΑ          | 510,97         | 613,16            | 1.124,13        |
| 7   | ...../2017    | 2010  | ΦΠΑ          | 1.228,53       | 1.474,24          | 2.702,77        |
| 8   | ...../2017    | 2011  | ΦΠΑ          | 6.007,52       | 7.209,02          | 13.216,54       |
| 9   | ...../2017    | 2012  | ΦΠΑ          | 1.689,97       | 2.027,96          | 3.717,93        |
| 10  | ...../2017    | 2013  | ΦΠΑ          | 518,45         | 456,12            | 974,57          |
| 11  | ...../2017    | 2014  | ΦΠΑ          | 1.960,53       | 1.293,95          | 3.254,48        |
| 12  | ...../2017    | 2006  | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ |                |                   | 1.372,19        |
| 13  | ...../2017    | 2009  | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ |                |                   | 3.823,44        |

|    |            |      |                  |  |  |            |
|----|------------|------|------------------|--|--|------------|
| 14 | ...../2017 | 2010 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |  |  | 202,49     |
| 15 | ...../2017 | 2011 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |  |  | 7.571,59   |
| 16 | ...../2017 | 2012 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |  |  | 3.250,61   |
| 17 | ...../2017 | 2013 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |  |  | 2.749,90   |
| 18 | ...../2017 | 2014 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ     |  |  | 17.855,09  |
| 19 | ...../2017 | 2009 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |  |  | 202,00     |
| 20 | ...../2017 | 2012 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |  |  | 300,00     |
| 21 | ...../2017 | 2013 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |  |  | 300,00     |
| 22 | ...../2017 | 2015 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |  |  | 300,00     |
| 23 | ...../2017 | 2016 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |  |  | 320,00     |
| 24 | ...../2017 | 2017 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |  |  | 320,00     |
|    | ΣΥΝΟΛΟ     |      |                  |  |  | 186.698,58 |

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 29/12/2017 έκθεσης επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, σύμφωνα με το οποίο μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υφίσταται διαφορά μεταξύ ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας της επιχείρησης και του κόστους πωληθέντων και τη διαφορά αυτή τη θεώρησε ως πώληση άνευ έκδοσης απόδειξης λιανικών πωλήσεων ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας ανά χρήση ως εξής:

| ΧΡΗΣΗ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ<br>ΕΣΟΔΑ | ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ | ΑΞΙΑ<br>ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ<br>ΥΛΗΣ |
|-------|---------------------|----------------------|----------------------------------------------|
| 2006  | 194.091,98          | 199.580,74           | 5.488,76                                     |
| 2009  | 275.894,09          | 291.187,85           | 15.293,76                                    |
| 2010  | 613.448,11          | 614.258,08           | 809,97                                       |
| 2011  | 653.287,84          | 683.574,20           | 30.286,36                                    |
| 2012  | 429.692,54          | 442.694,99           | 13.002,45                                    |
| 2013  | 332.493,17          | 343.492,80           | 10.999,63                                    |
| 2014  | 193.516,07          | 268.020,16           | 71.420,39                                    |

Εν συνεχεία, ο έλεγχος θεώρησε τις διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις μεγάλης έκτασης που καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ως άνω χρήσεων και **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας για τις εν λόγω χρήσεις **ανεπαρκή και ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 και 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** των ως άνω ετών, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος προσδιόρισε τα κέρδη (εξωλογιστικά) της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ανά χρήση ως εξής:

| ΧΡΗΣΗ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ<br>ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ<br>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ<br>(Εξωλογιστικός<br>προσδιορισμός) | ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ<br>ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ<br>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ<br>(Εξωλογιστικός<br>προσδιορισμός) |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 2006  | 207.563,96                                                                        | 16.563,60                                                                  |
| 2009  | 302.835,36                                                                        | 26.922,06                                                                  |
| 2010  | 638.828,40                                                                        | 82.706,76                                                                  |
| 2011  | 710.917,16                                                                        | 89.077,92                                                                  |
| 2012  | 460.402,79                                                                        | 46.546,72                                                                  |
| 2013  | 362.198,31                                                                        | 27.780,61                                                                  |
| 2014  | 268.020,16                                                                        |                                                                            |

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 29/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με το οποίο οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν από τον προσδιορισμό α) των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, χρήσεων 2006, 2009 - 2014, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθώς τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανεπαρκή για τις ως άνω χρήσεις, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) β) των φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η οποία προκύπτει από τη διαφορά του κόστους πωληθέντων των εμπορευμάτων της χρήσης και το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ΚΒΣ και των άρθρων 3, 6, 12 και 13 του ν.4308/2014, η οποία παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§ του ν.4337/15.

Τα ως άνω πρόστιμα τελών κυκλοφορίας εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου τελών κυκλοφορίας σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα οφείλει την πληρωμή των τελών κυκλοφορίας για το ΕΙΧ με αριθ. κυκλοφορίας ..... για τα έτη 2009, 2012, 2013, 2015, 2016 και

Οι ως άνω εκθέσεις συντάχθηκαν κατόπιν της με αριθ. ....../2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η εισαγγελική παραγγελία ΑΒΜ: ΕΟΕ ...../2016, κατόπιν της με αριθ. πρωτ. ....../2016 καταγγελίας προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να τους κοινοποιήσει πράξεις καταλογισμού φόρου για όλες τις χρήσεις μέχρι και αυτήν του έτους 2010.
2. Το δικαίωμα του δημοσίου να του κοινοποιήσει πράξεις καταλογισμού για το οικον. έτος 2012 παραγράφηκε οριστικά στις 31/12/2017, ημερομηνία μέχρι την οποία θα έπρεπε να τους είχαν

επιδοθεί οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου χρήσεων 2006 ως 2011.

3. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας – εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του νόμου (άρθρο 31§γ' του ν.2238/94 και άρθρο 5§5 του ν.3091/2002) σχετικά με την σύνταξη απογραφής. Για τους παραπάνω λόγους η δική τους επιχείρηση προέβη στην αμιγώς πλασματική απογραφή τόσο για την έναρξη όσο και για τη λήξη εκάστης διαχειριστικής περιόδου. Κατόπιν των ανωτέρω, οι υποβληθείσες δηλώσεις των ελεγχόμενων χρήσεων έχουν συνταχθεί ως λεπτομερώς προβλέπεται στις διατάξεις και, συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, η αναφερόμενη στις προσβαλλόμενες Εκθέσεις Ελέγχου υποτιθέμενη απόκρυψη φορολογητέας ύλης μεγάλης αξίας, όπως απεικονίζεται στον κατά χρήση, στερείται παντελώς οποιασδήποτε νομικής και ουσιαστικής βάσης.
4. Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας των οριστικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ. Συγκεκριμένα, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε παντελώς αόριστες και ανατιολόγητες διαπιστώσεις, έχοντας βασισθεί σε σενάρια, πιθανολογήσεις κτλ., ήτοι αμφιλεγόμενες μεθόδους οι οποίες εκφεύγουν εντελώς του πεδίου του φορολογικού δικαίου. Αποτέλεσμα, το οποίο, φυσικά, έρχεται σε σαφή αντίθεση, με τις αρχές της «αναλογικότητας», της «χρηστής διοίκησης», της «αυτοτέλειας των χρήσεων», του «ενιαίου» και «ετήσιου» χαρακτήρα της «φορολογίας» και της «στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων», και είναι η δημιουργία μιας τραγελαφικής κατάστασης όπου τα κέρδη προσδιορίζονται κατά παραβίαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, σε αστρονομικά ποσά, που δεν έχουν σχέση με την πραγματικότητα. Κατόπιν όλων των ισχυουσών διατάξεων, ερμηνείας αυτών, αποφάσεων και ιστορικού, η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις (δήθεν αποκρυβείσα ύλη) είναι έωλη, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία συγκροτούν τη συγκεκριμένη παράβαση, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών ή πωλητών, ιδιότητα αυτών ως επιτηδευματιών κτλ., στοιχεία απαραίτητα για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, δεν συντρέχουν στην προκειμένη περίπτωση, ούτε μπορεί να καταλογισθεί ΦΠΑ γι' αυτές, όπως προσδιόρισε ο έλεγχος, και γι' αυτό οι Οριστικές Πράξεις πρέπει να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν.
5. Εσφαλμένη η εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 στην προκειμένη περίπτωση, αφού οι συγκεκριμένες χρήσεις διέπονται από τον ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).
6. Ακυρότητα των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ - Ο Αποκλεισμός τους από το ευνοϊκότερο καθεστώς του ν.4337/2015 συνιστά κατάφωρη παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔ).
7. Ανατιολόγητος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών της επιχείρησής τους. Εν προκειμένω, η καθαρή αξία της δήθεν -κατά τον έλεγχο και εκτός πραγματικότητας- αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, που οδήγησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχείρησης για τις ελεγχόμενες χρήσεις και στην έκδοση των Προσωρινών Πράξεων, ανέρχεται στα παρακάτω ποσά:

| ΧΡΗΣΗ | ΑΞΙΑ ΔΗΘΕΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ | ΠΟΣΟΣΤΟ ΔΗΘΕΝ<br>ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΑΞΙΑΣ |
|-------|----------------------------------------------|-------------------------------------|
| 2006  | 5.488,76 ευρώ                                | 2,80%                               |
| 2009  | 15.293,46                                    | 5,50%                               |
| 2010  | 809,97                                       | 0,1%                                |
| 2011  | 30.286,36                                    | 4,4%                                |
| 2012  | 13.002,45                                    | 3%                                  |
| 2013  | 10.999,63                                    | 3,30%                               |
| 2014  | 71.420,39                                    | -                                   |

8. Όλως επικουρικώς, εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων επί της προσαύξησης λόγω ανακρίβειας – τροποποίηση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου και τελών κυκλοφορίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

#### **Ως προς την παραγραφή των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2006 – 2011.**

**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», 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

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

**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 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.

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**, με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2 και 3 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.»

**3.** Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου **3 περίπτωση γ' του άρθρου 49 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«**3.** Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είμαι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ**, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010** (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9).

**Επειδή** σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό 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 δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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

**Επειδή**, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε ([2238/1994](#)), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

«Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

**Επειδή**, με την με αριθ. **172/2018 απόφαση του ΣτΕ**, η οποία στην ουσία συμπληρώνει τις αποφάσεις [ΣτΕ 2934/2017](#) και [ΣτΕ 2935/2017](#) αναφορικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία, το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχθηκε ότι, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων, ανεξαρτήτως του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του [άρθρου 68 παρ. 2](#) του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα, με την ως άνω

απόφασή του το ΣΤΕ έκρινε ότι, ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που εμφανίζεται σε πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, ούτε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., ούτε η ανώνυμη καταγγελία, αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της [παρ.2 του άρθρου 68](#) του ν. [2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.), το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δυνάμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της Α'Υ.Ο. [ΠΟΛ.1019/28.1.2011](#) -αντί της διάταξης της [παρ. 4 του άρθρου 9](#) του ν. [3888/2010](#), ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. [άρθρο 72 παρ. 1](#) ν. [4174/2013](#)).

Στην ίδια απόφαση το ΣΤΕ αναφέρει επίσης σχετικά με τις δύο περιπτώσεις του [άρθρου 68](#) του ΚΦΕ με τις οποίες επεκτείνεται η παραγραφή σε δέκα χρόνια (συμπληρωματικά στοιχεία και ανακρίβεια) ότι επειδή, η διάταξη της [περιπτ. β της παρ. 4 του άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#) (ΚΦΕ), παραπέμποντας στο [άρθρο 68 παρ. 2](#) του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής ([περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68](#)), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής ([περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68](#)). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της [περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β](#) του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της-φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του

[άρθρου 68 παρ.2 περιπτ.α'](#)), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002).

**Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσας διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την [περίπτωση β' του άρθρου 62§2](#) του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ [ΣΤΕ 2934/2017](#), ΣΤΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της

ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

**Επειδή**, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της [παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72](#) του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ. 1194/05-12-2017** διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό

έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

**Επειδή, εν προκειμένω**, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος των προσφευγόντων, δυνάμει της με αριθ. ....../2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για τις χρήσεις 2005- 2015, αιτία της οποίας αποτέλεσε η εισαγγελική παραγγελία ΑΒΜ: ΕΟΕ ....../2016, κατόπιν της με αριθ. πρωτ. ....../2016 καταγγελίας προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

**Επειδή**, η ως άνω καταγγελία αφορά τον γιο των προσφευγόντων, ....., ο οποίος σύμφωνα με αυτή, *«χωρίς να ασκεί κανένα επάγγελμα χρησιμοποιεί για τις μετακινήσεις του αυτοκίνητο πολυτελέστατο μάρκας ....., με αριθ. κυκλοφορίας ....., μαύρου χρώματος, αξίας άνω των 70.000,00€ το οποίο αυτοκίνητο ανήκει στην μητέρα του, προσφεύγουσα»*.

**Επειδή**, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. ....../2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν.4446/2016, προκειμένου να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 59 του ως άνω νόμου.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ την υπ' αριθ. ....../2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2009 με την οποία δήλωσε την αγορά του υπ' αριθ. ......., σύμφωνα και με την υπ' αριθ. ....../2008 απόδειξη λιανικής πώλησης που εξέδωσε η επιχείρηση ..... ΑΦΜ: ....., συνολικής αξίας 38.500,00€

**Επειδή**, ομοίως, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και στην υπ' αριθ. ....../2017 πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της ατομικής επιχείρησής της (ψιλικά μίνι μάρκετ), των ελεγχόμενων χρήσεων, εντός της τασσόμενης προθεσμίας.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και από το πληροφοριακό σύστημα taxis της ΑΑΔΕ:

- Οι προσφεύγοντες έχουν υποβάλει **εμπρόθεσμες** δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012.
- Η προσφεύγουσα, για την ατομική επιχείρησή της, έχει υποβάλει τις υπ' αριθ. ....../2007, ....../2010, ....../2011 και ....../2014 εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα.
- Δεν υφίστανται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή άλλα στοιχεία σε βάρος των προσφευγόντων. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§2,3 του ν.3212/2013**.
- Η προσφεύγουσα έχει περαιώσει βάσει του ν. 3296/2004 για το οικονομικό έτος 2007 και βάσει του ν. 3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες αποφάσεις του ΣτΕ και τις ΠΟΛ. της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι η κρινόμενη καταγγελία περί αδικαιολόγητης απόκτησης και κατοχής αυτοκινήτου δεν αποτελεί αυτή καθαυτή συμπληρωματικό στοιχείο βάσει των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994 και 49§3γ του ν.2859/2000, ικανό να παρατείνει την πενταετή σε δεκαετή παραγραφή.

Και αυτό γιατί, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, η φορολογική αρχή προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο προς τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησής της προσφεύγουσας και τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των προσφευγόντων, έλεγχο στοιχείων περί των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών τους, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα. (ΣτΕ 172/2018).

Συγκεκριμένα, από τα έντυπα Ε3 τα οποία η προσφεύγουσα τα είχε εμπρόθεσμα συνυποβάλει με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών προκύπτουν τόσα τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησής της όσο και το κόστος πωληθέντων αυτών, και συνεπώς ο έλεγχος τα είχε τα στοιχεία αυτά στη διάθεσή του και δεν είναι δυνατόν να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία.

Ομοίως, στο υποσύστημα οχημάτων του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ, η προσφεύγουσα φαινόταν κάτοχος του εν λόγω αυτοκινήτου, ήδη από 07/2/2008, και υπόχρεη στα αντίστοιχα τέλη κυκλοφορίας.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. **1194/05-12-2017**, προβλέπεται ότι σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

Συνεπώς, **ακόμη και αν θεωρηθεί η ως άνω καταγγελία** «συμπληρωματικό στοιχείο» κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), η φορολογική αρχή όφειλε να περιοριστεί σε έλεγχο των τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των προσφευγόντων, από το έτος που η προσφεύγουσα απέκτησε το αυτοκίνητο και μετά (ήτοι το 2008) και δεν νομιμοποιούνταν να ελέγξει την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας και να εκδώσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, πέρα της πενταετίας.

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες **προβάλουν** τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση Πράξεων διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ για τις χρήσεις προ του 2011 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

**Επειδή**, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, την 29/12/2017.

**Επειδή**, βάσει των προαναφερθέντων ως άνω ισχυρισμός **γίνεται μερικώς δεκτός**, καθόσον:

α) οι ελεγχόμενες χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 υπόκεινται στο κανόνα της 5ετούς παραγραφής και ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών Πράξεων σε βάρος των προσφευγόντων παραγράφηκε την 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016, αντίστοιχα.

β) για την ελεγχόμενη χρήση 2011 εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός της 5ετίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν.4174/2013, ο ισχυρισμός τους περί παραγραφής απορρίπτεται.

**Επειδή**, μετά τα ως άνω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων με την υπό κρίση προσφυγή για τις χρήσεις ως το 2010.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί Παράβασης της αρχής της αναλογικότητας – εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του νόμου (άρθρο 31§γ του ν.2238/94 και άρθρο 5§5 του ν.3091/2002) σχετικά με την σύνταξη απογραφής και περί Αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας των οριστικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **αρθ.13 παρ.1 ,2,και 3του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:**

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση

2.Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του

άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013**: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **17 «Αιτιολογία» εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)**: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»*

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: *«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:...»*

**Επειδή**, ούτε στο άρθρο 31 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ούτε στις σχετικές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότησή του για τον προσδιορισμό των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων δαπανών υπάρχει κάποια αναφορά περί αναγνώρισης ή μη προς έκπτωση της ζημίας που προκύπτει λόγω αρνητικού μεικτού κέρδους της επιχείρησης από την πώληση ορισμένων προϊόντων ή αγαθών.

**Επειδή, εν προκειμένω**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας ν.4308/2014 , μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υφίσταται διαφορά μεταξύ ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας της επιχείρησης και του κόστους πωληθέντων και τη διαφορά αυτή τη θεώρησε ως πώληση άνευ έκδοσης απόδειξης λιανικών πωλήσεων ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας.

σύμφωνα με όσα ορίζει ο ΚΒΣ και τα άρθρα 12 και 13 περίπτωση α' του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ανά χρήση ως εξής (σελ. 5 από 69 της έκθεσης):

| ΧΡΗΣΗ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ<br>ΕΣΟΔΑ | ΚΟΣΤΟΣ<br>ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ | ΑΞΙΑ<br>ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ<br>ΥΛΗΣ |
|-------|---------------------|----------------------|----------------------------------------------|
| 2006  | 194.091,98          | 199.580,74           | 5.488,76                                     |
| 2009  | 275.894,09          | 291.187,85           | 15.293,76                                    |
| 2010  | 613.448,11          | 614.258,08           | 809,97                                       |
| 2011  | 653.287,84          | 683.574,20           | 30.286,36                                    |
| 2012  | 429.692,54          | 442.694,99           | 13.002,45                                    |
| 2013  | 332.493,17          | 343.492,80           | 10.999,63                                    |
| 2014  | 193.516,07          | 268.020,16           | 71.420,39                                    |

**Επειδή**, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας ισόποσης με τη διαφορά μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων και του κόστους πωληθέντων της προσφεύγουσας

Συγκεκριμένα, δεν στοιχειοθετούνται, παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος της προσφεύγουσας, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών, ιδιότητα αυτών κλπ, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων. (5404/1998 ΔΕΦ ΑΘ).

**Επομένως**, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η φορολογική αρχή **τελείως αναπόδεικτα και εσφαλμένα** χωρίς να πληρούνται οι σχετικές εκ του νόμου απαραίτητες προϋποθέσεις **θεώρησε την ως άνω** διαφορά μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων και του κόστους πωληθέντων της προσφεύγουσας **ως παράβαση** μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας ισόποσης, είναι βάσιμος και αποδεκτός και συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τα υπ' αριθ. ...., ....., ..... και ..... προσβαλλόμενα πρόστιμα ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, που εκδόθηκαν την 29/12/2017 πρέπει να ακυρωθούν.

**Επειδή**, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ προκύπτει ότι ο έλεγχος θεώρησε τις διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις μεγάλης έκτασης που καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ως άνω χρήσεων και **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας για τις εν λόγω χρήσεις **ανεπαρκή και ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 και 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** των ως άνω ετών, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του ν.2859/2000.

**Επειδή**, μετά την ως άνω διαπίστωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση (έλεγχος απογραφής, αποθεμάτων, έλεγχος αγορών κα), ούτε αιτιολόγησε την ως άνω κρίση του περί ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων χρήσεων.

**Επομένως**, από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ προκύπτει ότι οι πράξεις αυτές στηρίζονται στην ίδια νομική βάση και τα ίδια κατά τα ουσιώδη στοιχεία πραγματική βάση, δηλαδή είναι συναφείς με τις ακυρωμένες, με την παρούσα απόφαση, πράξεις ΚΒΣ.

**Ως εκ τούτου**, η υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, και οι υπ' αριθ. ...., ....., ..... και ..... προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεων 2011, 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, που εκδόθηκαν την 29/12/2017, πρέπει ομοίως, να ακυρωθούν.

**Επειδή**, μετά τα ως άνω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων με την υπό κρίση προσφυγή.

### **Ως προς τα προσβαλλόμενα πρόστιμα τελών κυκλοφορίας**

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1014/26.01.2017, με θέμα εφαρμογή ή μη των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), «περί της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής», σε περιπτώσεις αμφισβήτησης πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης που αφορούν τέλη κυκλοφορίας:

«Στο [άρθρο 2](#) του ν.[4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) καθώς και στο Παράρτημα του ΚΦΔ ορίζονται τα δημόσια έσοδα για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του εν λόγω Κώδικα. Τα τέλη κυκλοφορίας αφενός δεν κατονομάζονται ρητώς στο άρθρο 2, αφετέρου δεν περιλαμβάνονται στο Παράρτημα του Κώδικα και επομένως δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του.

Περαιτέρω, όπως διευκρινίστηκε με την Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων [ΠΟΛ 1002/2013](#) (άρθρο 1 παρ. 1), ο υπόχρεος που, κατ' εφαρμογή του [άρθρου 63](#) Κ.Φ.Δ., αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οποιεσδήποτε πράξεις εκδίδονται από τη Φορολογική Διοίκηση σε βάρος φορολογουμένων αναφορικά με τέλη κυκλοφορίας δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του [άρθρου 63](#) ΚΦΔ και επομένως προσβάλλονται απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής των άρθρων 63 επ. του ν.2719/1999 (Κ.Δ.Δ.).»

**Επειδή**, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό εξέταση υπόθεση οι προσβαλλόμενες με την ενδικοφανή προσφυγή οριστικές πράξεις επιβολής τελών κυκλοφορίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, ως εκ τούτου απαραδέκτως ασκήθηκε η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., **ΑΦΜ:** ..... και της ..... του ....., **ΑΦΜ:** ....., και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθ. ...., ....., ..... προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος, χρήσεων 2006, 2009 και 2010, αντίστοιχα, των υπ' αριθ. ...., ....., ..... προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεων 2006, 2009 και 2010, αντίστοιχα και των υπ' αριθ. ...., ..... και ..... οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου χρήσεων 2006, 2009 και 2010, αντίστοιχα, λόγω παραγραφής.
- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ. ...., προσβαλλόμενης οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος, χρήσεως 2011, των υπ' αριθ. ...., ....., ..... προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεων 2011, 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα και των υπ' αριθ. ...., ....., ..... και ..... οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου χρήσεων 2011, 2012, 2013 και 2014, αντίστοιχα, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου τελών κυκλοφορίας, ως απαράδεκτης.

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

| A/A | Αριθμ. Πράξης | Χρήση | Φορολογία    | Κύριος Φόρος € | Πρόσθετος Φόρος € | Συνολικό Ποσό € βάσει ελέγχου | Συνολικό Ποσό € βάσει ΔΕΔ |
|-----|---------------|-------|--------------|----------------|-------------------|-------------------------------|---------------------------|
| 1   | ...../2017    | 2006  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 588,58         | 825,47            | 1.414,05                      | 0,00                      |
| 2   | ...../2017    | 2009  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 2.350,43       | 1.916,54          | 4.266,97                      | 0,00                      |
| 3   | ...../2017    | 2010  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 22.172,10      | 25.654,07         | 47.826,17                     | 0,00                      |
| 4   | ...../2017    | 2011  | ΕΙΣΟΔΗΜΑ     | 32.807,33      | 38.093,20         | 70.900,53                     | 0,00                      |
| 5   | ...../2017    | 2006  | ΦΠΑ          |                |                   | -1.266,87                     | -1.563,39                 |
| 6   | ...../2017    | 2009  | ΦΠΑ          | 510,97         | 613,16            | 1.124,13                      | 0,00                      |
| 7   | ...../2017    | 2010  | ΦΠΑ          | 1.228,53       | 1.474,24          | 2.702,77                      | 0,00                      |
| 8   | ...../2017    | 2011  | ΦΠΑ          | 6.007,52       | 7.209,02          | 13.216,54                     | 0,00                      |
| 9   | ...../2017    | 2012  | ΦΠΑ          | 1.689,97       | 2.027,96          | 3.717,93                      | 0,00                      |
| 10  | ...../2017    | 2013  | ΦΠΑ          | 518,45         | 456,12            | 974,57                        | 0,00                      |
| 11  | ...../2017    | 2014  | ΦΠΑ          | 1.960,53       | 1.293,95          | 3.254,48                      | 0,00                      |
| 12  | ...../2017    | 2006  | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ |                |                   | 1.372,19                      | 0,00                      |
| 13  | ...../2017    | 2009  | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ |                |                   | 3.823,44                      | 0,00                      |
| 14  | ...../2017    | 2010  | ΠΡΟΣΤΙΜΟ     |                |                   | 202,49                        | 0,00                      |

|    |            |      |                |  |  |            |          |
|----|------------|------|----------------|--|--|------------|----------|
|    |            |      | ΚΒΣ            |  |  |            |          |
| 15 | ...../2017 | 2011 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ   |  |  | 7.571,59   | 0,00     |
| 16 | ...../2017 | 2012 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ   |  |  | 3.250,61   | 0,00     |
| 17 | ...../2017 | 2013 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ   |  |  | 2.749,90   | 0,00     |
| 18 | ...../2017 | 2014 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ   |  |  | 17.855,09  | 0,00     |
| 19 | ...../2017 | 2009 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡ. |  |  | 202,00     | 202,00   |
| 20 | ...../2017 | 2012 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡ. |  |  | 300,00     | 300,00   |
| 21 | ...../2017 | 2013 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡ. |  |  | 300,00     | 300,00   |
| 22 | ...../2017 | 2015 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡ. |  |  | 300,00     | 300,00   |
| 23 | ...../2017 | 2016 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡ. |  |  | 320,00     | 320,00   |
| 24 | ...../2017 | 2017 | ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡ. |  |  | 320,00     | 320,00   |
|    | ΣΥΝΟΛΟ     |      |                |  |  | 186.698,58 | 1.742,00 |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.