



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 08/12/2017
Αριθμός απόφασης: 6211

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.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου «.....», δήμου Αιγιαλείας Αχαΐας, κατά: **α)** των υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017 και «.....»/07-06-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, **β)** των υπ' αριθ. «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017 Οριστικών Προσδιορισμών Προστίμου (άρθρο 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015) φορολογικών ετών 2001, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και **γ)** της υπ' αριθ. «.....»/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ. «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017, «.....»/07-06-2017 και «.....»661/07-06-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ,

β) Τους υπ' αριθ. «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017 Οριστικούς Προσδιορισμούς Προστίμου (άρθρο 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015) φορολογικών ετών 2001, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και

γ) Την υπ' αριθ. «.....»/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ

των οποίων ζητείται η επανεξέταση καθώς και τις από 07/06/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994), ΦΠΑ και διατάξεων ΚΒΣ (π.δ. 186/1992)

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2001), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 1.005.226 δρχ. πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.206.271 δρχ., ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.211.497 δρχ (ή 6.490,09 €).

2) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2002), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 2.686,20€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 3.223,44 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.909,64€.

3) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 1.564,04€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.876,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.440,89€.

- 4) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 1.071,96€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.286,35 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.358,31€.
- 5) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 2.800,71€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 3.360,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 6.161,56€.
- 6) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 23.618,41€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 28.342,09 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 51.960,50€.
- 7) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 22.553,11€, έκτακτη εισφορά άρθρου 18 ν. 3758/2009 ποσού 2.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 29.463,73 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 54.016,84 €.
- 8) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 878,36€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.054,03 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.932,39€.
- 9) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 473,72€, έκτακτη εισφορά άρθρου 5 ν.3833/2010 ποσού 11,85€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 582,68 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.068,25 €.
- 10) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 833,76€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 62,53€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.075,55€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.971,84€.

11) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 1.922,09€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 144,15€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 2.479,49€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.545,73€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν από το πόρισμα της από 07/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2001-2012, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. «.....»/0/03-03-2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

Αιτία του διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας υπήρξε η με αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ «.....»/2013 εισαγγελική παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική ενέργεια (ν.2523/1997, ν.3691/2008), που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ με το αριθ. πρωτ. «.....»/Α-19-02-2016 έγγραφο του Πταισματοδίκη Α' ΠΑΤΡΩΝ και με την από 26/02/2016 έκθεση παράδοσης παραλαβής υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ παρέλαβαν σφραγισμένα ψηφιακά δεδομένα (cd) με κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα τα έτη 2001 έως και 2012.

Συγκεκριμένα, **ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:**

- α) τις συνολικές καταθέσεις προς διερεύνηση των ελεγχόμενων χρήσεων,
- β) τα συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και τα τηρούμενα βιβλία των ελεγχόμενων χρήσεων,
- γ) το υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του με αριθ. πρωτ. «.....»/10-10-2016 αιτήματος παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.,
- δ) το με αριθ. πρωτ. «.....»/24-04-2017 έγγραφο – υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του με αριθ. «.....»/30-3-2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013,
- ε) τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 κατά τα άρθρα 57-61 του ν. 4446/2016 περί «ΟΙΚΙΟΘΕΛΗΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ»,
- στ) το με αριθ. πρωτ. «.....»/27-07-2016 δελτίο πληροφοριών το οποίο αφορά καταγγελία με διάφορα εμπλεκόμενα πρόσωπα, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα φέρεται να έχει συντάξει πλήθος συμβολαίων αγοροπωλησίας ακινήτων με αντισυμβαλλόμενο πωλητή τον «.....» με πραγματική τιμή πώλησης τριπλάσιας των αντικειμενικών αξιών.

έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων **ΑΚΡΙΒΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗ**, καθόσον οι παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων είναι μικρής έκτασης και **προσδιόρισε** την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για κάθε διαχειριστικό έτος ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (2)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ (3)	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ (άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994) (4)	Διαφορά φορολογητέας ύλης (5) =((2+3+4)	Καθαρά κέρδη ελέγχου (6)= (1+5)
2001	15.024.070δρχ ή 44.091,18€	0,00	513.065δρχ ή 1.505,69€	2.000.000 δρχ ή 5.869,41€	2.513.065 δρχ ή 7.375,10€	17.537.135δρχ ή 51.466,28€
2002	55.787,00€	0,00	0,00	6.715,55€	6.715,55€	62.502,55€
2003	70.922,54€	0,00	657,19€	3.252,91€	3.910,10€	74.832,64€
2004	103.344,19€	0,00	1.279,90€	1.400,00€	2.679,90€	106.024,09€
2005	165.648,64€	3.238,79€	3.762,99€	0,00	7.001,78€	172.650,42€
2006	107.374,24€	8.000,17€	1.045,86€	50.000,00€	59.046,03€	166.420,27€
2007	114.113,22€	0,00	1.662,78€	54.720,00€	56.382,78€	170.496,00€
2008	124.475,45€	0,00	2.195,91	0,00	2.195,91€	126.671,36€
2009	126.877,44€	0,00	1.184,30	0,00	1.184,30€	128.061,74€
2010	94.134,96€	0,00	2.083,89	0,00	2.084,39€	96.219,35€
2011	73.893,53€	0,00	1.604,53	3.200,00	4.805,23€	78.698,76€
2012	41.989,57€	0,00	0,00	0,00	0,00	41.989,57€

12) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **586,94€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε τρεις (3) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 300.000δχρ ή 880,00€.

13) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **390,67€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε δυο (2) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 880,00€.

14) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **390,67€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε δυο (2) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 880,00€.

15) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.036,72€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε τέσσερις (4) περιπτώσεις εκ των οποίων δυο (2) στοιχεία με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 880,00€, και δύο (2) με αποκρυβείσα αξία 1.405,22€ και 1.178,99€.

16) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **586,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε τρεις (3) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 880,00€.

17) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **511,03€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε δύο (2) περιπτώσεις εκ των οποίων το ένα με αποκρυβείσα αξία κάτω των 880,00€ και το άλλο με αποκρυβείσα αξία 1.262,78€

18) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **731,97€**,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε δύο (2) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία έκαστου 1.191,88€ και 1.004,03€.

19) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **586,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε τρεις (3) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 880,00€ .

20) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **940,01€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε τέσσερις (4) περιπτώσεις εκ των οποίων τα τρία στοιχεία με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 880,00€ και το ένα με αποκρυβείσα αξία 1.416,04€.

21) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 του ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η ως άνω παράβαση αφορά σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε δύο (2) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία έκαστου κάτω των 1.200,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ κατόπιν του πορίσματος της από 07/06/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου διατάξεων Κ.Β.Σ., της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμ. «.....»/0/03-03-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

22) Με την υπ' αριθμ. «.....»/07-06-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού 369,04€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 442,85€, ήτοι συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 811,89€.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 07/06/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές της χρήσης 2011 κατά το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε ύψους 1.604,53€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός των χρηματικών ποσών που ανευρέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών του άρθρου 48§3 του ΚΦΕ.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 15 του ν.3888/2010 και 48§3 του ν.2238/1994.
3. Μη επιτρεπόμενη η έκθεση επανελέγχου της φορολογικής αρχής επί των περαιωμένων χρήσεων 01/01/2002 -31/12/2009 (ν.3259/2004, ν.3697/2008 και ν.3888/2010) λόγω μη ύπαρξης νέου στοιχείου.
4. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας σύμφωνα με τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου και του άρθρου 17 του ΚΔΔ.
5. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη αποδείξεων σύμφωνα με τους θεμελιώδεις κανόνες της απόδειξης, που συνάγονται από τις διατάξεις των άρθρων 144 -148 και 186 του ΚΔΔ.
6. Αοριστία και έλλειψη τεκμηριωμένης αιτιολογίας – Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμων της Δ.Ο.Υ. καθώς τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτές καθόσον α) στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς με συγκεκριμένα στοιχεία οι καταλογισθείσες παραβάσεις, σε αντίθεση με τα οριζόμενα στα άρθρα 64 και 28 του ΚΦΔ καθώς και 17 του ΚΔΔ (ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΔΕΔ 2402/27-06-2016, 601/07-06-2016, 2404/27-06-2016) και β) τα εν λόγω ποσά που ανευρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ακόμα και αν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, το γεγονός αυτό και μόνο δεν δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Στε 886, σκέψη 7, ΔΕΔ 2402/27-06-2016)
7. Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη χρήση 2005. Το διάστημα κατά το οποίο έχουν καταχωρηθεί εις διπλούν οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ ΤΑΝ και ΤΑΣ στα ακαθάριστα έσοδα είναι από 05/2005 έως 12/2005.

8. Παραγραφή των διαχειριστικών περιόδων 2001- 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9§5 του ν.2523/1997, 84 του ν.2238/1994, 68§2 του ν.2238/1994, την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολ του ΣτΕ, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και το άρθρο 66 του ν. 2238/1994. Οπότε οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών δεν μπορούν να αποτελέσουν συμπληρωματικά στοιχεία για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων για τις χρήσεις 2001 -2010

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, προΐσχύουσες 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 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 ίδιου 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, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση γ΄ 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)...β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος ότι:

Σκέψη 6: «Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: “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 δημοσίευσής 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».

Σκέψη 7: «Επειδή, κατά το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. 3. 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) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 [δηλαδή σε περίπτωση περιελεύσεως στην φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων] 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατουμένων φόρων το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ίδιου Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας [...] 2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν [...]

Σκέψη 8: «Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: **Άρθρο 11 του ν. 3513/2006** (Α' 265): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12. 2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008 [...]». **Άρθρο 29 του ν. 3697/2008** (Α' 194): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». **Άρθρο 10 του ν. 3790/2009** (Α' 143): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». **Άρθρο 82 του ν. 3842/2010** (Α'58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010»

Σκέψη 9: «Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: **Άρθρο 12 § 7 του ν. 3888/2010** (Α' 175), ... **Άρθρο 18 § 2 του ν. 4002/2011** (Α' 180) ... **Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012** (Α' 249) ... **Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013** (Α' 81) ... **Άρθρο 22 του ν. 4203/2013** (Α' 235) ... **Άρθρο 87 του ν. 4316/2014** (Α' 270) ... **Άρθρο 22 του ν. 4337/2015** (Α' 129) ... **Άρθρο 61 § 8 του ν. 4410/2016** (Α'141) ... **Άρθρο 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) ...».

Σκέψη 10: «Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που

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

Επειδή, με την εν λόγω απόφαση, του ΣτΕ κρίθηκαν **ως αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη **σκέψη 8** της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1154/2017**, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, αναφέρεται:

«Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες:

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

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

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

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

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθ. 36](#) του ν. [4174/2013](#) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της [παρ. 11 του άρθ. 72](#) του ίδιου νόμου, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η [ΠΟΛ.1142/15.9.2016](#) και η [ΠΟΛ.1088/2017](#)), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του

Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

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

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

Επειδή, 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:

«**Σκέψη 12.** Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του [άρθρου 72 παρ. 11](#) εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 13 παρ. 6](#) του ν. [3522/2006](#), που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή.

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β\)](#) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα 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 δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του

έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,

(β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης 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 υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. 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 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.

Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών.

Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο

για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10.».

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 προαναφερθείσης 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 περιερχόμενα 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 ιδίου 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 υποβληθείσης 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 υποβληθείσης 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 διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την παράγραφο 3 της **ΠΟΛ. 1194/05-12-2017** διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«3.Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68](#)

του ν.[2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, [ΣτΕ 1623/2016](#)).»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργείται έλεγχος στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθ. «.....»/0/03-03-2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Α' ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή, αιτία του διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας υπήρξε η με αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ «.....»/2013 εισαγγελική παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική ενέργεια (ν.2523/1997, ν.3691/2008), που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ με το αριθ. πρωτ. «.....»/Α-19-02-2016 έγγραφο του πταισματοδίκη Α' ΠΑΤΡΩΝ και με την από 26/02/2016 έκθεση παράδοσης παραλαβής υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ παρέλαβαν σφραγισμένα ψηφιακά δεδομένα (cd) με κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα τα έτη 2001 έως και 2012.

Επειδή, από τον έλεγχο των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών προέκυψαν:

α) πιστώσεις / καταθέσεις που αφορούν συναλλαγές από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,14,15 και 13§§1 του Π.Δ. 186/1992 και

β) πιστώσεις / καταθέσεις των οποίων η προέλευση/πηγή και αιτία δεν αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα στον έλεγχο, προκειμένου να ελεγχθεί εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου και ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών .

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων **72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994**, η έκδοση οριστικών πράξεων **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής που αναφέρονται στις σκέψεις 8 και 9 της προαναφερόμενης υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερόμενη υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας)

την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

Επειδή, επιπρόσθετα, με το αριθ. πρωτ. «.....»/27-07-2016 **δελτίο πληροφοριών**, σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ περιήλθε **καταγγελία** που αφορά διάφορα εμπλεκόμενα πρόσωπα, μεταξύ των οποίων και την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα φέρεται να έχει συντάξει πλήθος συμβολαίων αγοροπωλησίας ακινήτων με αντισυμβαλλόμενο πωλητή τον «.....» με πραγματική τιμή πώλησης τριπλάσιας των αντικειμενικών αξιών, κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις σελίδες 103-105 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προκύπτουν επιβαρυντικά στοιχεία για την προσφεύγουσα σχετικά με τα ανωτέρω συμβόλαια που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. από το Υποθηκοφυλακείο Ακράτας.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής ζητήσαμε από την Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, ως αρμόδια Δ.Ο.Υ., με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΞ 2017 ΕΜΠ/24-11-2017 έγγραφο μας ,να μας αποστείλει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των κρινόμενων ετών που έχει υποβάλει η προσφεύγουσα από κοινού με τον σύζυγό της, «.....», ΑΦΜ: «.....», επισημαίνοντας το εμπρόθεσμο ή εκπρόθεσμο αυτών.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ, και κατόπιν του με αριθ. πρωτ. «.....»/28-11-17 εγγράφου της ως άνω Δ.Ο.Υ. (ΔΕΔ «.....»ΕΙ 06-12-2017), για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2002-2011 δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής τους.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση Πράξεων διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου για τις χρήσεις προ του 2010 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων ως άνω ισχυρισμός **γίνεται δεκτός** καθόσον για τις **χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010**, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών Πράξεων σε βάρος της προσφεύγουσας παραγράφηκε την 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016, αντίστοιχα.

Ως προς τη χρήση 2011 (οικονομικό 2012)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη,

προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές,** η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που

αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν τελικά οι κάτωθι συναλλαγές προς διερεύνηση για τη χρήση 2011:

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. Λ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1	ALPHA	«.....»	05/07/2011	«.....».	1.300,00
3	ETE	«.....»	27/09/2011	«.....»	490,00
4	ETE	«.....»	03/10/2011	«.....»	2.400,00
5	ALPHA	«.....»	27/09/2011	«.....»	3.200,00

Επειδή, για τις τέσσερις πρώτες συναλλαγές, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι στα ποσά αυτά συμπεριλαμβάνονται και έξοδα (έξοδα υποθηκοφύλακα, πληρωμή φόρων μεταβίβασης, ταμείο νομικών κ.α.) προκειμένου να τα πληρώσει η ίδια για λογαριασμό των πελατών της.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον εν λόγω ισχυρισμό καθώς αφενός δεν καθορίζεται τέτοιου είδους όρος στα συνταχθέντα συμβόλαια και αφετέρου δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία και έκρινε ότι αφορούν συναλλαγές από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής αξίας 1.894,48€ πλέον ΦΠΑ 453,73€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,14,15 και 13§§1 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει :

Ως προς τη κατάθεση του πελάτη της «.....»

1. Τα υπ' αριθ. «.....» και «.....» συμβόλαια της από τα οποία προκύπτει συνολική μικτή αμοιβή της πλέον ΦΠΑ ποσού 713,28€.
2. Τέσσερα (4) φωτοαντίγραφα γραμματίων είσπραξης της ΕΤΕ, συνολικής αξίας **229,32€**, υπέρ του Ταμείου Νομικών όπου αναγράφεται ονομ/μο συμβολαιογράφου: «.....», ονομ/μο καταθέτη: «.....» και αιτιολογία: Σύνταξη συμβολαίου καθώς και την υπ' αριθ. «.....» Α.Π.Υ. της Υποθηκοφύλακας Ακράτας αξίας **328,24€**, που αφορούν την μεταγραφή των ως άνω συμβολαίων της.

Επειδή, το συνολικό υπό διερεύνηση ποσό των καταθέσεων με αιτιολογία τον πελάτη της προσφεύγουσας «.....» ανέρχεται στο ποσό των 1.300,00€ το οποίο αντιστοιχεί στο άθροισμα των μικτών αμοιβών της ποσού 713,28€ και των λοιπών εξόδων ποσού 557,56€ .

Ως προς τις καταθέσεις του πελάτη της «.....»

Τα υπ' αριθ. «.....», «.....», «.....» και «.....» συμβόλαια της, από τα οποία προκύπτει συνολική μικτή αμοιβή της πλέον ΦΠΑ ποσού 1.594,66€.

1. Δέκα (10) φωτοαντίγραφα γραμματίων είσπραξης της ΕΤΕ, συνολικής αξίας **468,77€**, υπέρ του Ταμείου Νομικών όπου αναγράφεται ονομ/μο συμβολαιογράφου: «.....», ονομ/μο καταθέτη: «.....» και «.....» και αιτιολογία: Σύνταξη συμβολαίου. (λόγω μη ευκρινούς φωτοτυπίας δεν προκύπτει το ποσό από το ένα γραμμάτιο)
2. Τις υπ' αριθ. «.....» και «.....» Α.Π.Υ. της Υποθηκοφύλακας Ακράτας συνολικής αξίας **548,50€** και τις υπ' αριθμ. «.....» και «.....» αποδείξεις προκαταβολής εισφοράς υπέρ του Δικηγορικού Συλλόγου Καλαβρύτων συνολικού ποσού **196,40€**, που αφορούν την μεταγραφή των ως άνω συμβολαίων της.
3. Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986 του «.....» στην οποία δηλώνει ότι κατέθεσε στο λογαριασμό της προσφεύγουσας τα κρινόμενα ποσά προκειμένου να καταβάλει κατ' εντολή του και για λογαριασμό του αλλά και για λογαριασμό της ανιψιάς του «.....» τους αναλογούντες φόρους χρησικτησίας και μεταβίβασης, τα δικαιώματα του Ταμείου Νομικών, τα τέλη και δικαιώματα του υποθηκοφυλακείου καθώς και τα δικά της τέλη και δικαιώματα που αφορούσαν τα ως άνω συμβόλαια της.

Επειδή, το συνολικό υπό διερεύνηση ποσό των καταθέσεων με αιτιολογία τον πελάτη της προσφεύγουσας, «.....», ανέρχεται στο ποσό των 2.890,00€ το οποίο αντιστοιχεί στο άθροισμα των μικτών αμοιβών της ποσού 1.594,66€ και των λοιπών εξόδων ποσού 1.213,67€.

Επειδή, εξάλλου και ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το ποσό της κατάθεσης των 2.000,00€ την 23/09/2011 αφορά το Φ.Μ.Α. και το φόρο χρησικτησίας που αναλογεί στα ως άνω συμβόλαια, οι οποίοι φόροι όπως προκύπτει από το σύστημα taxis πληρώθηκαν την ίδια ημέρα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στα ποσά που της κατέθεσαν οι πελάτες της «.....» και «.....» συμπεριλαμβάνονται και λοιπά έξοδα και τέλη προκειμένου να τα καταβάλει κατ' εντολή τους γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 18 της ΠΟΛ 1033/ Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2013 εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε. που εκδόθηκε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων εμβασμάτων «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος **επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς** και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σελίδα 9 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο υπ' αριθ. «.....» καταθετικός τραπεζικός λογαριασμός της προσφεύγουσας στην ALPHA BANK έχει δύο συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον «.....».

Ως εκ τούτου, από την κατάθεση των 3.200,00€ που πραγματοποιήθηκε την 27/09/2011, στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό, βάσει του ισομερούς επιμερισμού, αναλογεί στην προσφεύγουσα το ποσό των 1.600,00€. Το ποσό αυτό, σύμφωνα με όσα αναλυτικά αναφέρει ο έλεγχος στην οικεία έκθεση ελέγχου, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, από μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.22381994, για τη χρήση 2011.

Επειδή, κατόπιν την εξέταση όλων των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση για τη χρήση 2011 διαμορφώνεται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	Διαφορά φορολογητέας ύλης βάσει ελέγχου	Διαφορά φορολογητέας ύλης βάσει ΔΕΔ
2011	4.805,23€	1.600,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2017** και με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ** «.....», και συγκεκριμένα:

1. **Την αποδοχή** αυτής και την **ακύρωση** των υπ' αριθμ. «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017 και «.....»/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ., οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
2. **Την μερική αποδοχή** αυτής και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
3. **Την αποδοχή** αυτής και την **ακύρωση** των υπ' αριθμ. «.....»/2017, «.....»/2017,

«.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017, «.....»/2017 και «.....»/2017 οριστικών προσδιορισμών προστίμων (άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, χρήσεων 2001, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

4. Την **αποδοχή** αυτής και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. «.....»/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, περιόδου 01/01-31/12/2011, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οικονομικό έτος 2012 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2011 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα							
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	29.071,64		29.071,64		29.071,64		
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		73.893,53		78.698,76		75.493,53	1.600,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	29.071,64	73.893,53	29.071,64	78.698,76	29.071,64	75.493,53	1.600,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	29.071,64	73.893,53	29.071,64	78.698,76	29.071,64	75.493,53	1.600,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	29.071,64	73.893,53	29.071,64	78.698,76	29.071,64	75.493,53	1.600,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	29.071,64	73.893,53	29.071,64	78.698,76	29.071,64	75.493,53	1.600,00

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

Οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01/01-31/12/2011)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	1.922,09 €	640,01 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	144,15 €	48,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.479,49 €	825,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.545,73 €	1.513,60 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.