



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604553  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα 25-05-2016

Αριθμός απόφασης:1942

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από 26-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των .....ΑΦΜ ..... και ..... ΑΦΜ ....., κατοίκων ..... οδός ..... ΤΚ ....., κατά: 1. Των υπ' αρ. ....../21.12.2015, ....../21.12.2015, ....../21.12.2015, ....../21.12.2015, ....../21.12.2015, ....../21.12.2015,

...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2006, 2007, 2008, 2010, 2011, 2012 και των Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011, 2008 και 2010 αντίστοιχα.

2. Των υπ' αρ. .... /21.12.2015, ...../21.12.2015 και ...../21.12.2015 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2002, 2007 και 2011.

3. Των υπ' αρ. .... /21.12.2015, ...../21.12.2015 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 2010 και 2011 αντίστοιχα.

4. Των υπ' αρ. .... /21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου.

5. Των υπ' αρ. .... /21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015 και ...../21.12.2015 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων.

6. Των υπ' αρ. .... /21.12.2015, ...../21.12.2015, ...../21.12.2015 και ...../21.12.2015 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας.

7. Της υπ' αρ. .... /21.12.2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013, όλων εκδοθέντων από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 21-12-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5ου τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από από 26-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής των .....και ....., 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 παραπάνω πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκαν στους προσφεύγοντες φόροι και πρόσθετοι φόροι όπως προκύπτουν από τον πίνακα που ακολουθεί:

| Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Είδος φόρου/ προστίμου | Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος | Ποσό διαφοράς φόρου/ προστίμου | Ποσό πρόσθετου φόρου | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣ ΜΟΥ |
|----------------|-------------------|------------------------|-------------------------------------|--------------------------------|----------------------|-----------------------------|
| .....          | 21/12/2015        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ               | 2011                                | .....                          | .....                | .....                       |
| .....          | 21/12/2015        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ               | 2010                                | .....                          | .....                | .....                       |

|       |            |                                            |      |       |       |       |
|-------|------------|--------------------------------------------|------|-------|-------|-------|
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΟΔΗΜΑ                                   | 2009 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΟΔΗΜΑ                                   | 2007 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΟΔΗΜΑ                                   | 2006 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΟΔΗΜΑ                                   | 2005 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΟΔΗΜΑ                                   | 2003 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΟΔΗΜΑ                                   | 2002 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΟΔΗΜΑ                                   | 2001 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΙΣΦΟΡΑ<br>ΑΛΛΗΛ.<br>N.3986/2011           | 2010 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΚΤΑΚΤΗ<br>ΕΙΣΦΟΡ.αρ.<br>18<br>v.3758/2009 | 2007 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΚΤΑΚΤΗ<br>ΕΙΣΦΟΡ.<br>N.3833/2010          | 2009 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ<br>ΚΒΣ                            | 2002 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ<br>ΚΒΣ                            | 2011 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ<br>ΚΒΣ                            | 2007 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΦΠΑ                                        | 2010 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΦΠΑ                                        | 2011 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΠΡΟΣΤΙΜΟ<br>άρθρ. 36<br>παρ. 1<br>Φ.Π.Α.   | 2007 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΤΑΚ                                       | 2008 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΤΑΚ                                       | 2009 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΕΚΤ.<br>ΕΙΣΦΟΡΑ<br>N.3808/2009             | 2009 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 18-12-2015 | Κ.Τ.Χ.                                     | 2009 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 18-12-2015 | Κ.Τ.Χ.                                     | 2007 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 18-12-2015 | Κ.Τ.Χ.                                     | 2006 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 18-12-2015 | Κ.Τ.Χ.                                     | 2005 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 18-12-2015 | Κ.Τ.Χ.                                     | 2004 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 18-12-2015 | Κ.Τ.Χ.                                     | 2003 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 18-12-2015 | Κ.Τ.Χ.                                     | 2002 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΦΑΠ                                        | 2010 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΦΑΠ                                        | 2011 | ..... | ..... | ..... |
| ..... | 21/12/2015 | ΦΑΠ                                        | 2010 | ..... | ..... | ..... |

|       |                                            |     |      |       |       |       |
|-------|--------------------------------------------|-----|------|-------|-------|-------|
| ..... | 21/12/2015                                 | ΦΑΠ | 2011 | ..... | ..... | ..... |
|       |                                            |     |      | ..... | ..... | ..... |
|       | <b>Σύνολο<br/>καταλογισμού<br/>σε ευρώ</b> |     |      | ..... | ..... | ..... |

Όσον αφορά τον προσφεύγοντα ..... η διαφορά φόρου καταλογίστηκε κατόπιν ελέγχου για το εισόδημα Ζ' πηγής με τις γενικές διατάξεις για τις διαχειριστικές περιόδους, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2011, επανελέγχου για το εισόδημα Δ' πηγής για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2001, 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2010, ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2001 έως 31/12/2011 για όλες τις υπόλοιπες πηγές για τις οποίες δεν προέκυψαν διαφορές, ελέγχου με τις δαπάνες των άρθρων 16-17 του ΚΦΕ όπου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 προέκυψαν διαφορές, καθώς και με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2000 έως 31/12/2011 των άρθρων 27 ν.4174/2013 & 67B ν.2238/1994 (σχετ. ΔΕΣ 1077357 ΕΞ 10-05-2013, ΦΕΚ 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ΠΟΛ 1171/4-7-2013 και άρθρο 9 ΠΟΛ 1050/17-2-2014).

Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος Ζ' πηγής ελήφθησαν υπόψη η από 26-09-2013 έκθεση ελέγχου του 8<sup>ου</sup> τμήματος, της Β' Υποδιεύθυνσης Ελέγχου της Δ.Δ. Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. στην συνέχεια της οποίας εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. .... οι με α/α ..... Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. χρήσεων 2002,2003,2005,2006,2007,2009,2010 και 2011 για τις οποίες ο προσφεύγων έχει προσφύγει ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (διαβιβάστηκαν από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών) κατόπιν σιωπηρής απόρριψης ενδικοφανούς προσφυγής που κατέθεσε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, καθώς και η από ..... έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με βάση την οποία καταλογιστήκαν στον προσφεύγοντα ..... παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας 119.110,00 ευρώ στην χρήση 2011.

Για την προσφεύγουσα ..... οι διαφορές προέκυψαν κατόπιν ελέγχου για όλες τις πηγές και ελεγχόμενες διαχ. περιόδους(ανέλεγκτη), όπου ως προς το εισόδημα Δ' πηγής προέκυψε ότι αγόρασε δυνάμει του με αρ. .... συμβολαίου της συμβολαιογράφου ..... το 100% πενταόροφης οικοδομής μετά του οικοπέδου της .....τμ εβρισκόμενη στον Δήμο .....Αττικής και επί της οδού ..... αποτελούμενη από: ....., αντί τιμήματος αγοράς 748.550,56 ευρώ. Στην συνέχεια η προσφεύγουσα πώλησε την οικοδομή δυνάμει του με αρ. .... συμβολαίου της συμβολαιογράφου .....στην εταιρεία ..... με ΑΦΜ .....όπου νόμιμος εκπρόσωπος αναφέρεται ο .....και η ίδια ως διευθύνων σύμβουλος και πρόεδρος, αντί τιμήματος 1.297.244,32 ευρώ. Η πράξη αυτή κρίθηκε από την φορολογική αρχή ως εμπορική της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, προσδιορίστηκε το φορολογητέο κέρδος ως η αξία πώλησης μείον την αξία αγοράς, σε 548.693,76 ευρώ. Για την αγορά και πώληση

του παραπάνω ακινήτου καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα εισόδημα Δ' πηγής στην χρήση 2007, παράβαση στη χρήση 2007 Κ.Β.Σ. για μη τήρηση βιβλίων, και παράβαση Φ.Π.Α. (άρθρου 36 παρ. 1 του ν.2859/2000) επί μη δήλωσης έναρξης εργασιών. Ακόμα, διενεργήθηκε έλεγχος για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2001 έως 31/12/2011 για όλες τις υπόλοιπες πηγές για τις οποίες δεν προέκυψαν διαφορές, αλλά και έλεγχος με τις δαπάνες των άρθρων 16-17 του ΚΦΕ όπου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2001, 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 προέκυψαν διαφορές, καθώς και με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2000 έως 31/12/2011 των άρθρων 27 ν.4174/2013 & 67B ν.2238/1994 (σχετ. ΔΕΣ 1077357 ΕΞ 10-05-2013, ΦΕΚ 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ΠΟΛ 1171/4-7-2013 και άρθρο 9 ΠΟΛ 1050/17-2-2014).

Με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2001, 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003, 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα το οποίο λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου και το οποίο καταλογίστηκε στο σύνολό του στον ....., ενώ για τις υπόλοιπες διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2000, 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, για τον προσφεύγοντα προσδιορίστηκε μεγαλύτερο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις (λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού). Αναλυτικά οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο διαφορές φορολογητέου εισοδήματος έχουν ως εξής: στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2001 ποσού 5804,90 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2002 ποσού 668.587,49 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003 ποσού 390.311,62 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005 ποσού 1.164.135,02 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006 ποσού 1.469.064,82 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 ποσού 2.018.559,10 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009 ποσού 86.540,71 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010 ποσού 427.650,80 ευρώ και στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011 ποσού 311.957,96 ευρώ.

Ακόμα, σε βάρος του προσφεύγοντος ..... διαπιστώθηκε επί τη βάσει των εξωλογιστικά προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων από τις υπηρεσίες του ....., διαφορά Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2010 και 2011 διότι από 01-07-2010 υπήχθησαν βάσει του άρθρου 62 του ν.3842/2010 στον Φ.Π.Α. οι υπηρεσίες τραγουδιστή.

Πλέον των ανωτέρω για την ακίνητη περιουσία των προσφευγόντων καταλογίστηκαν διαφορές Φ.Α.Π. και Ε.Τ.Α.Κ. πλέον πρόσθετοι φόροι ανακριβούς δήλωσης.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. «Σύμφωνα και με τις διαπιστώσεις των ελέγχων (ΣΔΟΕ- ΚΕΦΟΜΕΠ), όλα αυτά τα ελεγχόμενα έτη 2000-2011 υποβάλαμε ειλικρινείς δηλώσεις εισοδημάτων και πιστεύουμε ότι είμαστε από τους λίγους φορολογούμενους

Έλληνες που υποβάλαμε φορολογικές δηλώσεις, με δηλωμένα τόσο υψηλά εισοδήματα, γιατί ανέκαθεν πιστεύαμε στην έντιμη και ηθική σχέση δικαίου που θα πρέπει να διέπει τον φορολογούμενο και το κράτος..... -Παρ' όλες τις παραπάνω επαληθεύσεις των ελέγχων και της ορθότητας των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων, η υπηρεσία του ΚΕΦΟΜΕΠ βασιζόμενη ως επί το πλείστον στην από .....έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Αττικής, επιβάρυνε με εξωπραγματικά ποσά τα νομίμως δηλωμένα εισοδήματά μου από ελευθέρια επαγγέλματα. -Όπως γνωρίζουν οι υπηρεσίες του ΚΕΦΟΜΕΠ και του ΣΔΟΕ, για τους επιπλέον φόρους και πρόστιμα που με επιβάρυνε η ΔΟΥ ..... ,βασιζόμενη στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, έχω προσφύγει στη δικαιοσύνη και εκκρεμεί απόφαση του ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΠΕΙΡΑΙΑ.

2. Η υπηρεσία του ΚΕΦΟΜΕΠ, επιλέγοντας την έμμεση τεχνική ελέγχου - μέθοδος ανάλυσης ρευστότητας και στηριζόμενη, στην από το 2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, προέβει σε προσαύξηση της περιουσίας μου, αναλύοντας τις τραπεζικές μου καταθέσεις. Σε μία πολύ κρίσιμη εποχή για την πατρίδα μας, ελλιπώς τεκμηριωμένοι ισχυρισμοί του φορολογικού ελέγχου, έβαλαν στο στόχαστρο έντιμους φορολογούμενους, ελέγχοντάς τους παράνομα και αναδρομικά και επιβάλλοντας δυσβάσταχτους και παράλογους φόρους και προσαυξήσεις. Σύμφωνα με την υπηρεσία του ΚΕΦΟΜΕΠ, επιλέχθηκε η παραπάνω αναφερόμενη μέθοδος, επειδή το έτος βάσης για την χρήση 2000, είναι η χρήση 1999 η οποία έχει παραγραφεί και έτσι δεν δύναται να χρησιμοποιηθεί η τεχνική καθαρής θέσης (πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού) και επίσης σύμφωνα με την υπηρεσία του ΚΕΦΟΜΕΠ, δεν δύναται να χρησιμοποιηθεί η τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, επειδή αυτή η τεχνική προσδιορίζει τα έσοδα, αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές, ήτοι δεδομένα που δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος.

3. Η διάταξη για την προσαύξηση της περιουσίας και τη φορολόγησή της, εφαρμόζεται για την προσαύξηση που δημιουργήθηκε μετά τις 30/09/2010. Πρόσφατα το ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ, ακύρωσε όλες τις πράξεις επιβολής φόρων, κρίνοντας ότι οι φορολογικές Αρχές έδωσαν διαφορετική έννοια στον Ν. 3888/2010, διευρύνοντας τη χρονική έκταση εφαρμογής του αναδρομικά. Καταλόγισε στις Αρχές ότι εσφαλμένα θεώρησαν μεταφορές χρημάτων από τραπεζικές συναλλαγές, ως προσαύξηση της περιουσίας, γιατί αυτές σχηματίζονται από τη συλλογή καταθέσεων, όπως αυτές διαμορφώθηκαν μέσα στο πέρασμα του χρόνου, θεωρείται υπαρκτό και γνωστό γεγονός κι επομένως δεν προέρχεται από άγνωστη αιτία, ώστε να θεωρηθεί «αύξηση περιουσίας» (κατά την έννοια του Ν.3888/2010), που προέκυψε μάλιστα μέσα στη χρονιά που έγινε η μεταφορά των χρημάτων. Δεν μπορεί συνεπώς να θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας η μεμονωμένη αυτή τραπεζική συναλλαγή, αν δεν συγκριθεί διεξοδικά με την προηγούμενη πραγματική ταμειακή κατάσταση του φορολογούμενου. Το Δικαστήριο ακύρωσε ως μη νόμιμες τις ενέργειες των φορολογικών Αρχών (ελέγχους, Πρόστιμα, προσαυξήσεις κλπ.), κρίνοντας ότι όφειλε η φορολογική Αρχή, κατά τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου να

θεωρήσει ως δεδομένο και ανέλεγκτο, όσον αφορά την προέλευσή του, το ποσό που υπήρχε στον λογαριασμό πριν από τις 30/09/2010 . Τα κεφάλαια τραπεζικών καταθέσεων που σχηματίζονται μετά την ημερομηνία αυτή, έναρξης του Ν.3888, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από βηλωθέντα εισοδήματα μπορούν να αποτελέσουν πλέον προσαύξηση περιουσίας ,αφού κληθεί προηγουμένως ο φορολογούμενος και του δοθεί η δυνατότητα να τα δικαιολογήσει. Το ζήτημα αυτό κρίθηκε ήδη και μάλιστα τονίστηκε ότι το τεκμήριο του Ν.3888/2010 σύμφωνα με το οποίο ο φορολογικός έλεγχος επέβαλε στον φορολογούμενο το βάρος απόδειξης της νομιμότητας των συναλλαγών του,είναι ανίσχυρο για κεφάλαια που σχηματίστηκαν πριν από τις 30/09/2010..Μόνον μετά τις 30/09/2010 υφίσταται τεκμήριο ότι ο φορολογούμενος έχει φοροδιαφύγει το οποίο και μπορεί να δικαιολογηθεί. Παρατηρείται συνήθως ότι στις πρωτογενείς καταθέσεις του ιδίου φορολογούμενου , η φορολογική αρχή καταχρηστικά και παράνομα δεν λαμβάνει υπόψιν τις αναλήψεις μετρητών που τυχόν έκανε ο φορολογούμενος , ώστε να αντιλογήσει τις σχετικές καταθέσεις.

Το άνοιγμα λογαριασμών δεν αποτελεί επιβαρυντικό στοιχείο , αποτελεί απλώς μία διαδικαστική πράξη της φορολογικής Αρχής. Αν γίνει μία αόριστη καταγγελία, η φορολογική Αρχή προβαίνει ( πλέον ) σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών , ακόμη και αν ο φορολογούμενος έχει περαιώσει τις σχετικές χρήσεις , κάτι εντελώς παράνομο. Διαφορετική είναι η περίπτωση που θα προκόψει από διασταυρωτικούς ελέγχους λήψη εικονικών, πλαστών ή ανακριβών στοιχείων ή αν η καταγγελία είναι ορισμένη και αφορά σε κάποια συγκεκριμένη φορολογικά παραβατική συμπεριφορά του ελεγχόμενου .

4. Παρότι έχουν παραγραφεί τα φορολογικά έτη πριν το 2009 ( με 31/12/2015), το ΣΔΟΕ συνηθίζει να ανοίγει τραπεζικούς λογαριασμούς από 01/01/2000 μέχρι και το 2014 . Έχει εξαιρετική σημασία ο χρόνος που ανοίχτηκε η εντολή ελέγχου του φορολογούμενου.

5. -Χρήση 01/01/2002-31/12/2002 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς , από το ΣΔΟΕ , για τη χρήση 2002 , συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ ...../14-10-2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για μη έκδοση 1 ΑΠΥ συνολικής αξίας 30.000,00 ευρώ , η οποία εκκρεμεί στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ { ΓΠ ...../23-06-2014 }, στο οποίο προσφύναμε. Επειδή το ποσό αυτό λήφθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ, ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2002 , ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας.

6. -Χρήση 01/01/2003-31/12/2003 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς , από το ΣΔΟΕ, για τη χρήση 2003, συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ...../14-10-2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ , για μη έκδοση 2 ΑΠΥ, συνολικής αξίας 368.035,35 ευρώ, η οποία εκκρεμεί στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ { ΓΠ ...../23-06-2014), στο οποίο προσφύγαμε Επειδή το ποσό αυτό λήφθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ , ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2003

, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας.

7. -Χρήση 01/01/2005-31/12/2005 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς , από το ΣΔΟΕ,για τη χρήση 2005, συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ ...../14-10-2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για μη έκδοση ΑΠΥ συνολικής αξίας 888.464,33 ευρώ, η οποία εκκρεμεί στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ ( ΓΠ ...../23-06-2014), στο οποίο προσφύγαμε. Επειδή το ποσό αυτό λήφθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ, ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2005, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας .

8. -Χρήση 01/01/2006-31/12/2006 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς, από το ΣΔΟΕ, για τη χρήση 2006, συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ ...../14-10-2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για μη έκδοση ΑΠΥ 639.924,82 και ΑΠΥ 50.500,00 ευρώ , οι οποίες εκκρεμούν στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ ( ΓΠ ...../23-06-2014), στο οποίο προσφύγαμε. Επειδή τα ποσά αυτά λήφθηκαν από το ΚΕΦΟΜΕΠ ,ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2006 , ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας .

9. -Χρήση 01/01/2007-31/12/2007 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς , από το ΣΔΟΕ , για τη χρήση 2007, συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ ...../14-10-2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για μη έκδοση 3 ΑΠΥ συνολικής αξίας 109.992,00 ευρώ , η οποία εκκρεμεί στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ ( ΓΠ ...../23-06-2014),στο οποίο προσφύγαμε. Επειδή το ποσό αυτό λήφθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ ,ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2007, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας .

10. -Χρήση 01/01/2009-31/12/2009 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς , από το ΣΔΟΕ,για τη χρήση 2009, συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ ...../14-10-2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για μη έκδοση ΑΠΥ 84.540,71 και ΑΠΥ 2.000,00 ευρώ, οι οποίες εκκρεμούν στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ ( ΓΠ ...../23-06-2014), στο οποίο προσφύγαμε. Επειδή τα ποσά αυτά λήφθηκαν από το ΚΕΦΟΜΕΠ, ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2009, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας .

11. -Χρήση 01/01/2010-31/12/2010 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς , από το ΣΔΟΕ ,για τη χρήση 2010, συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ ...../14-10-2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για μη έκδοση ΑΠΥ 179.650,80 και ΑΠΥ 248.000,00 ευρώ, οι οποίες

εκκρεμούν στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ ( ΓΠ ...../23-06 2014 ),στο οποίο προσφύγαμε. Επειδή τα ποσά αυτά λήφθηκαν από το ΚΕΦΟΜΕΠ,ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2010, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας.

12. -Χρήση 01/01/2011-31/12/2011 Από τον έλεγχο που έγινε στους καταθετικούς μας λογαριασμούς , από το ΣΔΟΕ , για τη χρήση 2011, συντάχθηκε έκθεση και εστάλει στην αρμόδια ΔΟΥ ..... και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ΑΕΠ ...../14-10-20103 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για μη έκδοση ΑΠΥ συνολικής αξίας 192.847,96 ευρώ, το οποίο εκκρεμεί στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ {ΓΠ ...../23-06-2014}), στο οποίο προσφύγαμε. Επειδή το ποσό αυτό λήφθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ, ως βάση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της χρήσης 2011, καθώς και το ποσό των 119.000,00 ευρώ αγνώστου προελεύσεως σύμφωνα με τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση της πράξης ..... και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας .

13. -Όσον αφορά τις πράξεις .....που αφορούν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων , επειδή έχουν άμεση σχέση με τις παραπάνω αναφερόμενες πράξεις τις οποίες αμφισβητούμε για τους λόγους που παραθέσαμε, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση τους και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας. ....

14. Για την πράξη ..... οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. για το ποσό των 119.100,00 ευρώ, που ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ χρεώνει ως συναλλαγές από παροχή υπηρεσίας, σύμφωνα με τις παραπάνω θέσεις μας, αποτελούν ποσά καταθέσεων – αναλήψεων από εμάς τους ίδιους και ουδεμία σχέση έχουν με συναλλαγές που υποκρύπτουν εισόδημα. Για τους λόγους αυτούς, ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωσή τους και να διαγραφεί το ποσό του προστίμου...

15. -Για τις πράξεις ..... και ..... που αφορούν οριστικές διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ , για τις χρήσεις 2010 και 2011 , επειδή αφορούν ποσά που εκκρεμούν στο ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ , όπως προαναφέραμε , ζητάμε την επανεξέταση και την ακύρωση των πράξεων και να διαγραφούν τα ποσά του φόρου που έχουν καταλογισθεί σε βάρος μας.....

16. ....-Για την πώληση στη χρήση 2007 οικοδομής από την σύζυγό μου , στη διεύθυνση ..... στο ..... , ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ, αυθαίρετα επειδή δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο αποδεικτικό στοιχείο ή πράξη εξόφλησης για την αγοραπωλησία του ακινήτου, δεν έλαβε υπόψη του το τίμημα από την πώληση για τον υπολογισμό των εσόδων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου ... Αυθαίρετα δε, ενέταξε την πώληση της οικοδομής στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, καθώς θεώρησε ότι η σύζυγός μου ασκεί εμπορική -οικοδομική επιχείρηση με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους και έτσι θεώρησε την πώληση της οικοδομής ,ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος ,ως εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες.... 'Επειδή η σύζυγός μου περιστασιακά, μεταβίβασε την

οικοδομή το 2007, άρα δεν ήταν υποχρεωμένη να τηρεί βιβλία, θα έπρεπε ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ΚΦΕ, αφού δεν τηρεί βιβλία, και σύμφωνα και με το άρθρο 2παρ.1 και 6 του Π.Δ.186/1992, να προσδιορίσει εξωλογιστικά το καθαρό εισόδημα με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εσόδου από την πώληση της οικοδομής με τον ειδικό συντελεστή καθαρού κέρδους. 'Ο έλεγχος επομένως παραβίασε τις παραπάνω διατάξεις και εκτός αυτού επέβαλε στη σύζυγό μου και πρόστιμο του ΚΒΣ για την μη έναρξη δραστηριότητας στη ΔΟΥ και πρόστιμο του άρθρου 54 του 4174/2013 ...».

Στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ .....ΕΙΣ 2016 ΕΜΠ/ 10-5-2016 υπόμνημά του που κατέθεσε στην υπηρεσία μας ο εκ των προσφευγόντων ....., εξειδίκευσε περαιτέρω τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003, ενώ για την διαχ. περίοδο 01-01/31-12-2007 εξειδίκευσε τον ισχυρισμό του περί εσφαλμένου εμμέσου προσδιορισμού του εισοδήματος του στο γεγονός - και ζήτησε να υπολογιστεί το εισόδημά του με τις γενικές διατάξεις - ότι στην λήξη της περιόδου 31-12-2007 ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των εις χείρας του μετρητών των .....ευρώ, ενώ εκείνος στην δήλωσή του (συμπληρωθείσα κατάσταση) είχε συμπεριλάβει ποσό .....ευρώ. Ακόμα προβάλλει ότι ο έλεγχος έχει διπλασιάσει το σύνολο των ανά λήξη διαχειριστικής περιόδου 2000-2011 εις χείρας του μετρητών έναντι των δηλωθέντων από αυτόν ποσών. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του στην χρήση 2007 ως ποσό για την αγορά περιουσιακών στοιχείων ποσό .....ευρώ έναντι των δηλωθέντων στην οικεία δήλωση ποσού .....ευρώ, ενώ δεν αναγνώρισε στα έσοδα της συζύγου του ποσό .....ευρώ από διάθεση οικοδομής επί ακινήτου από την σύζυγό μου, στη διεύθυνση .....στο .....στην εταιρεία ....., διότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης, παρά το γεγονός ότι με βάσει την εν λόγω συναλλαγή καταλογίστηκε σε βάρος της συζύγου του εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 ως η διαφορά της τιμής κτήσεων και πωλήσεων του περιουσιακού στοιχείου.

#### **Επί των λόγων:**

Στον 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο, αφενός ο προσφεύγων .....δεν επικαλείται κάτι συγκεκριμένο που να αποδεικνύει την μη ύπαρξη των καταλογισθέντων σε αυτόν παραβάσεων οι οποίες βασίζονται σε συγκεκριμένες καταθέσεις, ενώ αφετέρου ως προς την νομιμότητα των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, επειδή οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου και εν προκειμένω η έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, προβλέπονται από την φορολογική νομοθεσία και συγκεκριμένα από το άρθρο 27 του ν.4174/2013, το άρθρο 67B του ν. 2238/1994, ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10-5-2013 ΦΕΚ 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ΠΟΛ.1171/4-7-2013, ΠΟΛ. 1094/7-4-2014 και ΠΟΛ.1050/17-2-2014, αόριστοι και αβάσιμοι προκύπτουν οι ως άνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων.

Περαιτέρω ως προς την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών και των στοιχείων που επικαλείται ο προσφεύγων ....., η Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΞ 2016 ΕΜΠ 12-5-2016 δελτίο πληροφοριών προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ζήτησε την αποστολή των παρακάτω στοιχείων «α) την κατάσταση που συμπλήρωσε ο προσφεύγων για τις δαπάνες του και τα λοιπά στοιχεία

(υπόλοιπο μετρητών κλπ) βάσει των οποίων συμπληρώθηκε ο πίνακας των σελίδων 118-119 της από 21-12-2015 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υπηρεσίας τους, β) τα στοιχεία των λογαριασμών των τραπεζών και τα έγγραφα των τραπεζών βάσει των οποίων συμπληρώθηκαν τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στον ίδιο πίνακα, γ) τις φορολογικές δηλώσεις των προσφευγόντων για τα έτη αυτά με τα δικαιολογητικά (συμβόλαια κλπ) που χρησιμοποιήθηκαν για την συμπλήρωση του πίνακα, περιλαμβανομένων των στοιχείων δαπανών για απόκτηση και διάθεση περιουσιακών στοιχείων.»

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αρ. πρωτ. .... /17-5-2016 (ΔΕΔ ..... ΕΙ 2016 ΕΜΠ 24-5-2016 έγγραφό του μας απέστειλε τα ζητηθέντα. Από την εξέταση των κρίσιμων για τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος εγγράφων προκύπτουν τα εξής:

Α) Ως προς τα έγγραφα των διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων την 31-12-2007 που συμπλήρωσε ο προσφεύγων και η σύζυγός του προκύπτει ότι αυτός δήλωσε διαθέσιμο ποσό με δικαιούχο μόνον τον ίδιο την 31-12-2007 ποσό .....ευρώ όπως πράγματι ισχυρίζεται, αλλά επιπλέον και η σύζυγός του συμπληρώνοντας το αντίστοιχο έντυπο δήλωσε επιπλέον .....ευρώ με δικαιούχο μόνο την ίδια. Ο έλεγχος συμπληρώνοντας τον πίνακα των σελίδων 118-119 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος ορθά άθροισε τα δύο ποσά καθώς ο πίνακας αφορά και τους δύο προσφεύγοντες και όχι μόνον τον ..... Το αυτό συνέβη και στις υπόλοιπες ελεγχόμενες περιόδους. Κατά συνέπεια βάσιμος είναι ο ισχυρισμός ότι εκείνος στην δήλωσή του (συμπληρωθείσα κατάσταση) είχε συμπεριλάβει ποσό .....ευρώ αλλά ορθά συναθροίστηκε και το ποσό που δήλωσε η σύζυγός του ως υπόλοιπο με σύνολο .....ευρώ ως μεταφέρθηκε από τον έλεγχο.

Β) (αφορά και την πρώτη παρ. του 16<sup>ου</sup> λόγου) Ο πίνακας και ο προσδιορισμός βάσει εμμέσων τεχνικών των σελ 118-119 της οικείας έκθεσης ελέγχου επηρεάζεται με τα πραγματικά εισπραχθέντα και δαπανηθέντα ποσά αφαιρουμένων των ποσών τα οποία έχουν τιμολογηθεί, ωστόσο δεν έχουν εισπραχθεί. Κατά συνέπεια αδιάφορο είναι για το αποτέλεσμα του πίνακα η πώληση δυνάμει του με αρ. .... /3-8-2007 συμβολαίου (το οποίο εν προκειμένω ισοδυναμεί με τιμολόγιο) της συμβολαιογράφου ..... της πενταόροφης οικοδομής μετά του οικοπέδου της 422,40τμ εβρισκόμενη στον Δήμο .....Αττικής και επί της οδού ..... από την ..... αντί τιμήματος .....ευρώ, εφόσον δεν προκύπτει η καταβολή του τιμήματος στην προσφεύγουσα ..... Στον τρόπο εξόφλησης του τιμήματος στην σελίδα 26 του οικείου συμβολαίου προβλέπεται ότι η καταβολή του τιμήματος από την αγοράστρια εταιρεία «.....» θα γίνει κατά το ποσό των 580.000,00 με μία άτοκη δόση από προϊόν ισόποσου δανείου από την Εθνική ή από οποιαδήποτε άλλη Τράπεζα μέχρι τις 30-10-2007 και το υπόλοιπο ποσό των 717.244,32 ευρώ με μία ή περισσότερες άτοκες δόσεις έως την 30<sup>η</sup> -12-2008. Για καμία από τις παραπάνω περιγραφόμενες μελλοντικές καταβολές δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αλλά και με την ενδικοφανή προσφυγή, αποδεικτικά στοιχεία, ούτε συνομολογείται σε εξοφλητική πράξη η καταβολή του τιμήματος από την αγοράστρια και την προσφεύγουσα το έτος 2007 ή επόμενο (το οποίο άλλωστε εφόσον προσκομιζόταν θα αποτελούσε αντικείμενο του ελέγχου ως προς το πραγματικό και θα λογιζόταν στο έτος είσπραξης), κατά συνέπεια, αλυσιτελώς επικαλούνται οι προσφεύγοντες την παραπάνω πώληση ως στοιχείο δικαιολόγησης

της προκύπτουσας διαφοράς της διαχ. περιόδου 2007 χωρίς να προσκομίζουν αποδεικτικά στοιχεία είσπραξης του τιμήματος της πώλησης.

Γ) Ως προς την αγορά εξ αδιαιρέτου σε ποσοστό 50% έκαστος, από τους προσφεύγοντες οικοπέδου 1082,31τμ χωρισμένο σε δύο κάθετες ιδιοκτησίες 649,38τμ μετά ισόγειας οικίας 190,04 τμ και μελλοντικών ορόφων (η οποία συμμετέχει κατά 600 χιλ. στο σύνολο) και 432,93 τμ (η οποία συμμετέχει κατά 400 χιλ στο σύνολο) στον ..... Αττικής επί της οδού ....., από το συμβόλαιο προκύπτει πράγματι το δηλωθέν τίμημα 741.962,27 ευρώ πλέον έξοδα ..... όμως από τον έλεγχο βλ. σελ 120 έκθεσης ελέγχου Φ. Εισοδήματος προέκυψε πραγματικό τίμημα που δαπανήθηκε ύψους .....ευρώ από την ανάλυση του με αρ. .... δανειακού λογαριασμού της τραπεζής Eurobank του οποίου τις κινήσεις επεξεργάστηκαν ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και του Σ.Δ.Ο.Ε. και προσκομίστηκε από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά την εξέταση της υπόθεσης από την Υπηρεσία μας στην συνέχεια του αιτήματός μας. Άλλωστε, πρέπει να επισημανθεί ότι προσθετικό στοιχείο του πίνακα ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ αποτέλεσε και η λήψη του δανείου αυτού (σελ. 118), σε αντιστοίχιση με την αγορά και με μηδενικό τελικό αποτέλεσμα ως προς την αγορά αυτή. Η επιπλέον υπολογισθείσα δαπάνη αγοράς .....€ αποτελεί τίμημα αγοράς σκάφους αναψυχής τύπου ..... (βλ. σελ. 112 έκθεσης ελέγχου). Κατά συνέπεια απολύτως αιτιολογημένα υπολογίστηκε δαπάνη αγοράς περιουσιακών στοιχείων από τον έλεγχο ύψους .....€ για τους προσφεύγοντες από τον έλεγχο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 εκ των οποίων ο προσφεύγων καλείται να δικαιολογήσει μόνον την αγορά του σκάφους καθώς η αγορά του ακινήτου καλύφθηκε από το δάνειο.

Για τον 3<sup>ο</sup> λόγο.

Επειδή ως προς την ισχυριζόμενη μη σύννομη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2238/1994 προ της 30-9-2010 κρίθηκε από το Σ.τ.Ε. στην με αρ. αποφ. 884/2016 ότι «Ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#), ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. [3888/2010](#) νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω – Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010) – Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#), με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 Σ. και, ειδικότερα, δεν θεσπίζει (και, δη, το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος ίσου με πραγματοποιηθείσες δαπάνες διαβίωσης ή κτήσης

περιουσιακών στοιχείων, πέραν των προβλεπόμενων στα [άρθρα 16](#) και [17](#) του ΚΦΕ.».

Ακόμα ως προς τις ισχυριζόμενες καταθέσεις από αναληφθέντα μετρητά, δεν προβάλλεται κανένας σαφής και συγκεκριμένος ισχυρισμός ο οποίος δύναται να εξεταστεί από την Υπηρεσία μας, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος κατά το πρώτο σκέλος και αόριστος ως προς το δεύτερο.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «*Το άνοιγμα λογαριασμών δεν αποτελεί επιβαρυντικό στοιχείο , αποτελεί απλώς μία διαδικαστική πράξη της φορολογικής Αρχής. Αν γίνει μία αόριστη καταγγελία, η φορολογική Αρχή προβαίνει ( πλέον ) σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών , ακόμη και αν ο φορολογούμενος έχει περαιώσει τις σχετικές χρήσεις , **κάτι εντελώς παράνομο**. Διαφορετική είναι η περίπτωση που θα προκόψει από διασταυρωτικούς ελέγχους λήψη εικονικών, πλαστών ή ανακριβών στοιχείων ή αν η καταγγελία είναι ορισμένη και αφορά σε κάποια συγκεκριμένη φορολογικά παραβατική συμπεριφορά του ελεγχόμενου .»*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι «2. 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008](#) (Α' 258).

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 την 1020145/5731/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1100/10.4.2001 του Υπ. Οικ. έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό ότι:

«α) Κατά την έννοια των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39, παρ. 3 του Ν.1642/1986, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49, παρ. 3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων, που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών

συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.»

Στην υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ αναφέρονται επί του συγκεκριμένου θέματος τα εξής: «1. Παρ. 2, άρθρο 68 του Ν.2238/1994

"Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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".

.... II. Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39, παρ. 3 του Ν.1642/1986, αναφερόμενων σε οριστικά φύλλα ελέγχου χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (Σ.τ.Ε.2703/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ("συμβιβασμού"), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14 του Ν.2198/1994 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) (Σ.τ.Ε.1426/2000), κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση "αμετακλήτου δικαστικής απόφασης" και για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί περιπτώσεων επίλυσης πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ, κατά το άρθρο 42, παρ. 4 του Ν.1642/1986.

Και τούτο καθόσον στις ως άνω περιπτώσεις η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (Σ.τ.Ε.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.2753/1999.

.... Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (Σ.τ.Ε.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).

... Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (Σ.τ.Ε.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (Σ.τ.Ε.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (Σ.τ.Ε.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (Σ.τ.Ε.2397/1990).

.... Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (Σ.τ.Ε.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (Σ.τ.Ε.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).»

Εν προκειμένω, τα στοιχεία που προέκυψαν κατόπιν ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2009, 01-01/31-12-2010 & 01-01/31-12-2011 στην συνέχεια της με αρ. ....../16-10-2013 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και των εντολών ...../2013 και ...../2013 εντολών ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελούν «νέα- συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. όπως παραπάνω ερμηνεύτηκαν και ισχύουν.

Για την ελεγχόμενη χρήση 2001 ο προσφεύγων έχει περαιώσει το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα αποδεχόμενος το με αρ. .... εκκαθαριστικό σημείωμα του ν.3259/2004. Για την χρήση αυτή αφενός δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., ενώ αφετέρου από τον έλεγχο του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. στα υπόλοιπα δεδομένα της δήλωσης του προσφεύγοντος, δεν προέκυψαν στοιχεία που να την καθιστούν ανακριβή, ενώ για την προσφεύγουσα διαφορά στα τεκμήρια αγοράς περιουσιακών στοιχείων 2.709,25€ τα

οποία καλύπτονται από τα εισοδήματα της χρήσης ,δεν αποτελούν «νέα – συμπληρωματικά στοιχεία» ως προς το περαιωμένο εισόδημα ελευθερίων επαγγελματιών του προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια των ανωτέρω δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη η κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού επιπλέον εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα στον προσφεύγοντα σε περαιωμένη ως προς το εισόδημα αυτό χρήση άνευ νέων στοιχείων που να την δικαιολογούν και για τον λόγο αυτό η οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001 πρέπει να τροποποιηθεί. Επειδή μόνον εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε για την χρήση αυτή, παρέλκει η εξέταση κάθε άλλου λόγου που αφορά την εν λόγω πράξη διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001.

Για τον 4<sup>ο</sup> λόγο. Ως προς την ισχυριζόμενη «παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου» Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [ κύριων ] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι , αρχικό φύλλο ελέγχου (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) «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.».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

**Επειδή** με το άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι «κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο ... όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως της τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ 2 του ν 2238/94 και 39 παρ 3 του ν 1642/1986 (τώρα παρ. 49 ν 2859/2000). Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού. »

**Επειδή** στο άρθρο 9§5 Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «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 ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή** ως προς την φορολογία του Ε.Τ.Α.Κ. στις παρ. 1, 2 του άρθρου 14 του Ν. 3634/2008, ορίζεται: «1. Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του τέλους, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των [άρθρων 61](#) , [62](#), [65](#), [66](#), [67](#), [68](#), [69](#), [70](#), [71](#), [72](#), [75](#) και [85 του Ν. 2238/1994](#), εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά. 2. 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 των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται

μετά την πάροδο της πενταετίας. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των [παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994](#) εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης».

Επειδή για τις χρήσεις 2000, έως και 2006 που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της *παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η διενέργεια η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, ενώ ακόμα και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων για τις χρήσεις αυτές παραγράφονταν την 31-12-2007, 31-12-2008, 31-12-2009, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012, 31-12-2013 και 31-12-2014 αντίστοιχα.*

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. 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, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.». Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.». Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις **31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και

Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ». **Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2015** παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του δυνάμει της ΑΟΙΕ-...../25.02.2015 Εισαγγελικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και των με αρ. ....../...../8-4-2015, ....../...../08-04-2015, ....../08-04-2015 και ....../08-04-2015 εντολών ελέγχου οι οποίες εκδόθηκαν στην συνέχεια διαπιστώσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. όπου διαπιστώθηκαν νέα στοιχεία που αποδεικνύουν απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον προσφεύγοντα για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2005 , 01-01/31-12-2006, 01-01/31-12-2007 , 01-01/31-12-2009 , 01-01/31-12-2010 & 01-01/31-12-2011 στην συνέχεια της με αρ. ....../**16-10-2013 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και των εντολών** ....../**2013** και ....../**2013 εντολών ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. με βάση τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. στον προσφεύγοντα για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους.**

Αντιστοίχως για την συμπροσφεύγουσα ....., διαπιστώθηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 ανακριβής υποβολή της οικείας δήλωσης οικ. έτους 2008 ως προς την τεκμαρτή δαπάνη του άρθρου 16 του ν.2238/1994 διότι δεν δήλωσε την τεκμαρτή δαπάνη για το .....αυτοκίνητο (βλ σελ 111 έκθεσης) και ως προς το μη δηλωθέν εμπορικό κέρδος από την πώληση πενταόροφης οικοδομής μετά του οικοπέδου της 422,40τμ εβρισκόμενη στον Δήμο .....Αττικής και επί της οδού .....δυνάμει του με αρ. ....../3-8-2007 συμβολαίου της συμβολαιογράφου .....

Κατά συνέπεια, αφενός η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ως προς την φορολογία εισοδήματος και τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και τα πρόστιμα εισοδήματος κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν αφενός για τον .....διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003 , 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2009, η δεκαετής προθεσμία για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών λήγει χωρίς παράταση την 31-12-2014 (για την χρήση 01-01/31-12-2002 διότι περιήλθαν στο τελευταίο έτος της παραγραφής), την 31-12-2015, την 31-12-2017, την 31-12-2018 και την 31-12-2020 αντίστοιχα, αφετέρου η παραγραφή του δικαιώματος κοινοποίησης πράξης στη προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 για τις ίδιες φορολογίες είναι δεκαετής, συνεπεία ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης λήγουσα την 31-12-2018.

Ως προς την φορολογία του Φ.Π.Α. και του προστίμου επί μη δήλωσης έναρξης (επέκτασης εν προκειμένω) εργασιών, επί τη βάση της μη δήλωσης από την συμπροσφεύγουσα ....., η παραγραφή επί της μη δήλωσης αυτής (άρθρου 36 παρ. 1 του ν.2859/2000) της χρήσης 2007 λήγει την 31-12-2017.

Ως προς τον Ε.Τ.Α.Κ. 2008 και 2009 καθώς και την εισφορά του ν.3808/2009 το δικαίωμα κοινοποίησης πράξεων του δημοσίου παραγραφόταν μετά την πάροδο πενταετίας του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 του άρθρου 14 του Ν. 3634/2008, το οποίο για το έτος 2008 εκδόθηκε την 31-08-2009 και για το έτος 2009 εκδόθηκε την 25-05-2012 Κατά συνέπεια το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Ως προς τις καταλογιστικές πράξεις Τελών Χαρτοσήμου, για τις οποίες ο προσφεύγων επί της ουσίας δεν αμφισβητεί τον καταλογισμό και δέχθηκε ότι ορθά ο έλεγχος επέβαλλε το χαρτόσημο. Άλλωστε για την επιβολή των τελών υφίσταται εικοσαετής παραγραφή (Α.Κ. 249 σχετ. αποφ. Σ.τ.Ε. 2579/1988).

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου.

Για τους 5<sup>ο</sup> -15<sup>ο</sup> λόγους. Επειδή για τις διαφορές φόρου εισοδήματος / ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων που προέκυψαν για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2009 01-01/31-12-2010 και εν μέρει **01/01/2011-31/12/2011** και συγκεκριμένα για το σύνολο της καταλογισθείσας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προέκυψε από την δραστηριότητα του προσφεύγοντός διαχ. περιόδων 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2009, 01-01/31-12-2010, και στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011 κατά το μέρος της διαπιστωθείσας απόκρυψης των 192.847,96 ευρώ συνεπεία των καταλογισθέντων από την Δ.Ο.Υ. .... προστίμων Κ.Β.Σ. με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2002 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 30.000,00€, με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2003, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 368.035,35€, με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2005 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 8790,00€, με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2006 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 59.290,00€, με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2007 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 109.992,00€, με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2009 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 10.790,00€, με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2010 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 257.000,00€ και με αρ. Α.Ε.Π. .... /14-10-2013 διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2011 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 9000,00€, στην συνέχεια έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. βάσει των με αρ. .... /2013 και .... /2013 εντολών στην συνέχεια της με αρ. .... /16-10-2013 **παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος**, οι οποίες προέκυψαν λόγω διαπιστωθέντων παραβάσεων Κ.Β.Σ. για μη έκδοση/ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, κατά των οποίων ασκήθηκαν οι από .....ενδικοφανείς προσφυγές, οι οποίες

ΑΠΟΡΙΦΘΗΚΑΝ την .....σιωπηρά από την Υπηρεσία μας και εν συνεχεία ασκήθηκαν δικαστικές προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (και διαβιβάστηκαν στο Διοικητικό Εφετείο Πειραιά). Συνεπώς οι διαφορές αυτές έχουν ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας, μη δυνάμενες να κριθούν εκ νέου καθώς εκκρεμούν ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς. Για το λόγο αυτόν η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, όσον αφορά τις διαφορές στον φόρο εισοδήματος και εισφορές επί τη βάσει των ήδη απορριφθέντων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, δεν εξετάζονται ως προς την ουσία εκ νέου από την Υπηρεσία μας, καθώς έχει ήδη αποφανθεί απορριπτικά.

Περαιτέρω όμως, επί των παραβάσεων Κ.Β.Σ. της Α.Ε.Π. .... /21-12-2015 ποσού **29.777,50 ευρώ** που επεβλήθη για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και εν συνεχεία επί του προσδιορισθέντος εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα στην διαχειριστική 01-01/31-12-2011 με την με αρ. .... /21-12-2015 πράξη, της εισφοράς αλληλεγγύης με την με αρ. .... /21-12-2015 πράξη που το ακολουθούν καθώς και της καταλογισθείσας διαφοράς Φ.Π.Α. (για την συγκεκριμένη διαφορά) στην ίδια διαχ. περίοδο στην με αρ. .... /21-12-2015 πράξη επί τη βάσει της διαπίστωσης από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταθέσεων μετρητών ΑΓΝΩΣΤΩΝ ΚΑΤΑΘΕΤΩΝ και συγκεκριμένα στον με αρ. .... λογαριασμό της τραπεζής Eurobank την 13-9-2011 ποσού 12.000,00€, την 8-11-2011 ποσού 30.000,00€, την 08-11-2011 ποσού 10.000,00€, στον με αρ. .... λογαριασμό της τραπεζής Eurobank την 08-11-2011 ποσού 10.000,00€, στον με αρ. .... λογαριασμό της τραπεζής Eurobank την 16-5-2011 ποσού 20.000,00€, την 08-07-2011 ποσού 16110,00€ και την 13-12-2011 ποσού 21.000,00€, ήτοι συνολικά 119.110,00 ευρώ, για τις οποίες ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απεφάνθη ότι αποτελούν αποκρυβέντα έσοδα από την επαγγελματική δραστηριότητα του ....., αορίστως και αναπόδεικτα επικαλούνται οι προσφεύγοντες ότι αποτελούν ποσά καταθέσεων – αναλήψεων από τους ιδίους διότι όφειλαν να τεκμηριώσουν κατ' άρθρο 65 του ν.4174/2013 τον ισχυρισμό τους, δείχνοντας τις αναλήψεις που προήλθαν. Ακολουθώντας όμως ως προς τον ισχυρισμό τους ότι οι καταθέσεις αυτές ουδεμία σχέση έχουν με συναλλαγές που υποκρύπτουν εισόδημα, στην απόφαση Σ.τ.Ε. 886/2016 κρίθηκε ότι «...Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων που παρατίθενται στη σκέψη 5, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 8, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη (βλ. κατωτέρω, στις σκέψεις 8 και 9), που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης

προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.».

Προκειμένου λοιπόν να καταλογιστεί πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθώς και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που βαρύνει τα μη εκδοθέντα στοιχεία και εν γένει υπαγόμενη στον Φ.Π.Α. δραστηριότητα, **δεν αρκεί η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσιακών στοιχείων μέσω ανωνύμων καταθέσεων του φορολογουμένου, για τα οποία αυτός δεν αποδεικνύει την πηγή ή αιτία τους, αλλά απαιτείται η Φορολογική Διοίκηση (και όχι ο φορολογούμενος) να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι συνδέονται με επιχειρηματικές συναλλαγές**, χωρίς να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία, μη αρκούσης της προσαύξησης περιουσίας, η αιτία της οποίας δεν τεκμηριώνεται από το φορολογούμενο. Για τους λόγους αυτούς η προσαύξηση περιουσίας η οποία προέρχεται από μη ονομαστικές καταθέσεις και μη αποδεδειγμένες συνδεδεμένες με την επαγγελματική δραστηριότητά του καταθέσεις πρέπει να υπαχθεί μόνον στην φορολογία εισοδήματος (πλέον έκτακτες εισφορές κλπ) ως φορολογητέο εισόδημα της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, χωρίς για τις διαφορές αυτές να επιβληθούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. Για τους λόγους αυτούς προκύπτει ότι, για τις περιπτώσεις των ανωνύμων μη προσδιορισμένων καταθέσεων που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ποσού 119110,00 ευρώ στην διαχειριστική περίοδο 10-10/31-12-2011, η μη δικαιολογημένη προσαύξηση περιουσίας φορολογείται μόνο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, του αρ. 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, καθώς ο προσφεύγων δεν απόδειξε ότι αποτελούν αφορολόγητη πηγή εισοδήματος (έχοντας εκείνος το βάρος της απόδειξης)ή ότι δεν αποτελούν εισόδημα. Περαιτέρω για τη διαπιστωθείσα προσαύξηση αυτή δεν εφαρμόζεται ο Κ.Β.Σ. και δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. Συνεπώς πρέπει να διαγραφεί η με αρ. ....../21-12-2015 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. ποσού **29.777,50 ευρώ και να μεταρρυθμιστεί η με αρ. ....../21-12-2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011, αφαιρώντας από τις φορολογητέες εκροές το ποσό των 119.110,00 ευρώ πλέον της αναλογούσας προσαύξησης ακαθαρίστων εσόδων και εκρών του άρθρου 30 παρ. 2β του ν.2238/1994 που του αναλογεί, ήτοι ποσό 9.528,80€ (119.110,00€ X 8% βλ. σελ. 87 έκθεσης ελέγχου φορ. εισοδήματος) και συνεπώς να επαναπροσδιοριστεί ο

οφειλόμενος Φ.Π.Α. και οι πρόσθετοι φόροι επί τη βάσει συνολικών εκροών 503.803,83 ευρώ βάσει του πίνακα που ακολουθεί.

|                                                                                      |                                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.                                      | Διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011 |
| Φορολογητέες Εκροές                                                                  | 503.803,83                               |
| Φόρος εκροών (συντελεστής βάσει ελέγχου 13%)                                         | 65.494,50                                |
| Φορολογητέες Εισροές                                                                 | 8.964,82                                 |
| Φόρος εισροών                                                                        | 2.061,94                                 |
| Πλέον λοιπά προστιθέμενα ποσά - λοιπά αφαιρούμενα ποσά                               | 0                                        |
| Μείον φόρος που κατεβλήθη με τις δηλώσεις                                            | 32.750,57                                |
| Οφειλόμενος Φ.Π.Α.                                                                   | 30.681,99                                |
| Πρόσθετοι Φόροι άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (ανώτατο 120%) | 36.818,39                                |
| Σύνολο οφειλής                                                                       | 67.500,37                                |

Περαιτέρω, ως προς το προσδιορισθέν εισόδημα, επειδή ο προσφεύγων φορολογήθηκε με λογιστικό προσδιορισμό κερδών για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011, το συνολικό ποσό των 119.110,00 ευρώ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας που πρέπει μεν να αφαιρεθεί από τα λογιστικά κέρδη του αντικείμενου του ως ..... (ίδιας όμως πηγής), τα οποία πρέπει να επαναπροσδιοριστούν στο ποσό των 442.833,87 ευρώ (561.943,87 ευρώ-119.110,00 ευρώ), χωρίς όμως η διαφορά αυτή να επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα και τον προκύπτοντα από τις οικείες πράξεις φόρο εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης που προσδιορίστηκε με τις με αρ. ....../21-12-2015 & ....../21-12-2015 πράξεις καθώς το ποσό αθροίζεται εκ νέου ως προσαύξηση περιουσίας της ίδιας πηγής (παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994) και το φορολογητέο εισόδημα εξ ελευθερίων επαγγελμάτων παραμένει στο προσδιορισθέν κατ' έλεγχο ποσό των 561.943,87 ευρώ.

Για τον 16<sup>ο</sup> λόγο, ως προς την αιτούμενη εφαρμογή μόνον «εξωλογιστικού» (με συντελεστή) προσδιορισμού του κέρδους από την πώληση της πενταόροφης οικοδομής μετά του οικοπέδου της 422,40τμ εβρισκόμενη στον Δήμο .....Αττικής και επί της οδού .....δυνάμει του με αρ. ....../3-8-2007 συμβολαίου της συμβολαιογράφου ....., προκύπτουν τα εξής:

Επειδή **Σύμφωνα με το αρ. 28 παρ. 1-3 του ν. 2238/94 με τίτλο «Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις»:**

«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις,

που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.»

Σύμφωνα με την Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 355/2013 Επιτρεπτό ή μη εξωλογιστικού προσδιορισμού σε υποθέσεις αγοραπωλησίας ακινήτων (άρθρο 28 του ν. 2238/1994), συνάγονται τα ακόλουθα:

τα εξής: «Άρθρο 28: «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. 2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία. 3. Θεωρείται ως Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτό τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή. β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν

από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή, γ)...δ)...». "Άρθρο 31: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά το προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: "Άρθρο 32: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους». Άρθρο 70 παρ. 10: «10. Επί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 7, περιορίζεται στο μισό (1/2) το προβλεπόμενο ποσοστό προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους ή καθαρού εισοδήματος ή καθαρών αμοιβών, στις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 του άρθρου 32, 2 και 5 του άρθρου 34 και 5 του άρθρου 49, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση που σύμφωνα με τον παρόντα Κώδικα οι πιο πάνω διατάξεις έχουν ανάλογη εφαρμογή». Οι κατά περίπτωση διατάξεις που ορίζουν ότι επί εξωλογιστικού προσδιορισμού εφαρμόζεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή που προβλέπεται για το οικείο επάγγελμα, ισχύουν ανάλογα και κατά την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου». 2. Εξ άλλου, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας" τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...» III. Ερμηνεία των διατάξεων. Α. Το εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων και ιδιαίτερα η επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων 1) Κατά το άρθρο 28 παρ. 1 του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από επιχείρηση ή οποιοδήποτε κερδοσκοπικό επάγγελμα, που δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του

άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρυτάτη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενον εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοιαν του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/1961). Οι δικαιοπραξίες επί ακινήτων - όπως εν προκειμένω η αγοραπωλησία - δεν είναι εμπορικές κατά τον εμπορικό νόμο, αλλά αστικές, ακόμη και όταν ενεργούνται από επιχειρήσεις που κατά τεκμήριο θεωρούνται εμπορικές (ΣτΕ 1386/1981). Άρα είναι ευνόητο ότι η φορολογική επιχείρηση είναι έννοια πολύ ευρύτερη της εμπορικής επιχείρησης. Ήδη δε, μετά την τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 8 του α.ν. 239/1967 στο άρθρο 31 του ν.δ. 3323/1955 (νύν άρθρο 28 του ν. 2238/1994), επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, (όπως είναι και η πώληση ακινήτου, με εξαίρεση το κέρδος από την κατασκευή και πώληση οικοδομών το οποίο φορολογείται με τον ειδικό τρόπο του άρθρου 34 ν. 2238/1994, ΣτΕ 1000/1981), εφόσον γίνεται προς το σκοπό επίτευξης κέρδους και όχι προς αξιοποίηση κεφαλαίου (ΣτΕ 4035/1988, 223/1981, 3387/1974 κ.ά.), καθώς και η πώληση μέσα σε δύο έτη από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία (ΣτΕ 2137/1989). Για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης πωλητής απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα αν περιήλθε σε αυτόν από αγορά, δωρεά ή κληρονομιά κλπ, αλλ' αρκεί η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόκτησή του (ΣτΕ 4035/1988, ΝΣΚ 532, 634/2012). Ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ (ΣτΕ 4035/1988, 630/1985), η δε κρίση περί της συνδρομής ή μη του σκοπού του κέρδους ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων (ΝΣΚ 532, 634/2012). Β. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων και ειδικότερα στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων. Σ' όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις, ως εισόδημα (ακαθάριστο έσοδο) εξ εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το κέρδος ή η ωφέλεια που αποκτάται από τον πωλητή του ακινήτου και αντιστοιχεί, κατά τις ρητές διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 περ. α', β' του ν. 2238/1994, - στην επί πλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου που πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου (ΝΣΚ 532/2012, 634/2012) ή τον χρόνο πριν την κατάτμηση ή ρυμοτόμησή του (ΣτΕ 4392/1985). Ως αξία πώλησης, κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 28§3 ΚΦΕ, λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία του ακινήτου (όπως αυτή προσδιορίζεται κατ' άρθρο 41 του ν. 1249/1982), εκτός εάν στο πωλητήριο συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, οπότε ως αξία πώλησης λαμβάνεται το ποσόν αυτό. Ο τρόπος εξεύρεσης της αξίας του ακινήτου κατά την πώληση είναι εφαρμοστέος, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και για την εξεύρεση της αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του, που αφέθηκε αρρύθμιστη στο νόμο. Στις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: (α) Το τίμημα που αναγράφεται στα συμβόλαια, (β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, που εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις

που ισχύουν στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, η δε διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή. **Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος στις περιπτώσεις επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 32 Κ.Φ.Ε., περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, (πρβλ, ΣτΕ 1016, 1017/1991, 3695/1983, 43, 44, 4316/1980).** Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι, σε κάθε περίπτωση, δηλαδή τόσο της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 που αναφέρεται σε κάθε αγοραπωλησία ακινήτων γενικά και άρα καταλαμβάνει και την παρ. 2 του άρθρου 28, όσο και της περ. β' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου που αναφέρεται σε οικόπεδα ή αγροτεμάχια που έχουν ρυμοτομηθεί ή κατατμηθεί, ο νομοθέτης ρητά αναφέρει ότι αφαιρούνται οι δαπάνες του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε., που βαρύνουν των πωλητή, κάτι που δεν συμβιβάζεται επ' ουδενί με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (ΣτΕ 4240/1984), στον οποίο οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία του ελεγχόμενου δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη, προκειμένου να εξευρεθεί το ύψος των καθαρών κερδών του, τα οποία εξευρίσκονται αποκλειστικά με τη χρήση συγκεκριμένου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί του ακαθάριστου εισοδήματος. **IV. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, η απάντηση στο κύριο ερώτημα είναι αρνητική, δηλαδή ότι για την εξεύρεση των κερδών από πωλήσεις ακινήτων, για τις οποίες, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, προκύπτει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, δεν δύνανται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ενόψει τούτου και με δεδομένο ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων (άρθρο 34 ν.2238/1994), ούτε για εισόδημα εξ ελευθερίων επαγγελματιών (άρθρο 49 ν.2238/1994), στο επικουρικώς τιθέμενο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι δεν μπορεί να γίνει λόγος περί εφαρμογής της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ίδιου νόμου.»**

Εν προκειμένω διαπιστώθηκε ότι η πώληση της πενταόροφης οικοδομής μετά του οικοπέδου της .....τμ εβρισκόμενη στον Δήμο ..... και επί της οδού .....δυνάμει του με αρ. ....../3-8-2007 συμβολαίου της συμβολαιογράφου ....., έγινε σε μόλις τρεισήμισι έτη από την αγορά του με το με αρ. ....../05-2-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..... Επιπροσθέτως πωλήθηκε το σύνολο της οικοδομής αποτελούμενη από πέντε διαμερίσματα, αποθήκες κλπ και σε τίμημα πολύ μεγαλύτερο από αυτό της αγοράς, ήτοι .....ευρώ έναντι .....ευρώ. Κατά συνέπεια ορθά κρίθηκε η πώληση ως εμπορική πράξη και προσδιορίστηκε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Η συγκεκριμένη δε πράξη, από το πλήθος των πωλουμένων οριζοντίων ιδιοκτησιών προκύπτει ότι δεν είναι συμπτωματική, η δε προσφεύγουσα είχε υποχρέωση τουλάχιστον πριν από την πώληση να δηλώσει την έναρξη των εργασιών της στην οικεία Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1<sup>α</sup> του κώδικα Φ.Π.Α., υποχρέωση την οποία αθέτησε. Ακόμα για την δραστηριότητά της αυτή είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων προβλεπόμενων από τα άρθρα 2 παρ. 1, 4 παρ. 3, 6 παρ. 1, 17 παρ. 1, 18 και 19 του Κ.Β.Σ. Προκειμένου δε, για τον προσδιορισμό των κερδών, επί αγοραπωλησίας ακινήτων για τα οποία δεν μεσολαβεί κατασκευή στην οποία ενεργά συμμετέχει ο πωλητής, εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του

κέρδους οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 που είναι ειδικότερες και κατισχύουν αυτών του άρθρου 32 του Κ.Β.Σ. Συνεπώς εν προκειμένω αποκλειστικά και δεσμευτικά εφαρμόζονται και το κέρδος προκύπτει ως η διαφορά του τιμήματος πώλησης από το τίμημα αγοράς (και περαιτέρω των λοιπών εξόδων του πωλητή εφόσον αυτός τηρεί βιβλία υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.). Αδιάφορο για τον ειδικό λογιστικό προσδιορισμό του κέρδους αυτού από την πώληση είναι η τήρηση βιβλίων από τον πωλητή καθώς δεν προβλέπεται στην παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 τέτοια προϋπόθεση για την εφαρμογή του. Κατά συνέπεια απορριπτέος τυγχάνει ο προβαλλόμενος λόγος.

Ως προς τον προσδιορισμό των παρακάτω προστίμων

| Αριθμός<br>πράξης | Ημερομηνία<br>πράξης | Είδος<br>φόρου/<br>προστίμου             | Διαχειριστική ή<br>φορολογική ή<br>περίοδος | Ποσό<br>διαφοράς<br>φόρου/<br>προστίμου | Ποσό<br>πρόσθετου<br>φόρου | ΣΥΝΟΛΙΚΟ<br>ΠΟΣΟ<br>ΚΑΤΑΛΟΓΙΣ<br>ΜΟΥ |
|-------------------|----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------|--------------------------------------|
| .....<br>...      | 21/12/2015           | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ                             | 2007                                        | 586,00                                  |                            | 586,00                               |
| .....<br>...      | 21/12/2015           | ΠΡΟΣΤΙΜΟ<br>άρθρ. 36<br>παρ. 1<br>Φ.Π.Α. | 2007                                        | 2.500,00                                |                            | 2.500,00                             |

- 1) Το πρόστιμο της υπ' αριθ. ....../2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2007 – 31.12.2007 το οποίο επεβλήθη λόγω της μη θεώρησης από την ..... και κατ' επέκταση μη τήρησης βιβλίων Β' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (εσόδων – εξόδων) κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 2 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 4, 6, 19 και 36 του π.δ 186/92 περί Κ.Β.Σ, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 §2 και 6 του Ν. 2523/97, πρόστιμο 586,00€ αναπροσαρμόζεται οίκοθεν βάσει του άρθρου 7 §3 περίπτωση ζ) του ν. 4337/17.10.2015 στο 1/3 του ανωτέρω ποσού, σε πρόστιμο **ποσού 195,33€**.
- 2) Το πρόστιμο της υπ' αριθ. ....../2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2007 – 31.12.2007, ποσού 2500,00 ευρώ το οποίο επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1ζ και 2δ του ν.4174/2013 λόγω μη υποβολής από την προσφεύγουσα .....δήλωσης έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1α του κώδικα Φ.Π.Α., αναπροσαρμόζεται οίκοθεν με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 σε **ποσού 300€** καθώς αφορά περίοδο πριν την 1-1-2014 (άρθρο 72 παρ. 30

ν.4174/2013) και οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 εξακολουθούν να ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν την 1-1-2014.

**Επειδή δεν προβλήθηκαν λόγοι που να αφορούν τις υπόλοιπες προσβαλλόμενες πράξεις, η προσφυγή ως προς τις πράξεις προσδιορισμού Φ.Α.Π. και τελών χαρτοσήμου προκύπτει αναιτιολόγητη.**

Για τους λόγους αυτούς,

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Να γίνει **εν μέρει** δεκτή η με αρ. .... /26-01-2016 ενδικοφανής προσφυγή των: .....και .....και συγκεκριμένα **α) να γίνει δεκτή η προσφυγή και:**  
**α1.** να μεταρρυθμιστεί η με αρ. .... /21-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2002 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2001) συνεπεία της κρίσης ως αναιτιολόγητης της πράξης αυτής ως προς τον καταλογισμό σε βάρος του .....εισοδήματος Ζ' πηγής, **α2.** να μεταρρυθμιστούν οι με αρ. .... /21-12-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. και ..... /21-12-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκαν σε βάρος της .....κατ' εφαρμογή ευνοϊκότερων ισχυουσών διατάξεων και **α3.** να μεταρρυθμιστεί η με αρ. .... /21-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. που εκδόθηκε σε βάρος του .....για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2011 με επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εκροών σε ύψος .....ευρώ και να ακυρωθεί η με αρ. .... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011 συνεπεία της κρίσης ότι για τις καταθέσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας ύψους 119.110,00 ευρώ δεν αποδεικνύεται ότι συνδέονται με την επαγγελματική δραστηριότητά του ..... σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης, και **β) να απορριφθεί η προσφυγή** ως προς τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και να επικυρωθούν όλες οι υπόλοιπες προσβαλλόμενες πράξεις.

**Φορολογητέα κέρδη, οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο με βάση την παρούσα απόφαση:**

.....

Σημείωση: Οι φόροι και πρόσθετοι φόροι στις πράξεις που βάσει της παρούσης επικυρώνονται, υπολογίζονται σύμφωνα τον υπολογισμό και τα ποσοστά των προσβαλλομένων πράξεων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).