



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 10/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1061

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, με έδρα στην ΚΑΛΛΙΘΕΑ επί της οδούκατά:

α) των υπ' αριθ./19-12-2019 και/19-12-2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2017, αντίστοιχα,

β) της υπ' αριθ./19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, οικον. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) και

γ) της υπ' αριθ./19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 19/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./**19-12-2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **συνολικού ποσού 786.800,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 14, 15, 17 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Οι ως άνω παραβάσεις αφορούν σε:

Α) Μη έκδοση τετρακοσίων σαράντα (440) Τ.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, προς τα μέλη του για την μηνιαία εισφορά, καθαρής αξίας εκάστης 89,43€, ήτοι μικρότερης των 1.200,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 14, 15, 17 και 13 του Κ.Β.Σ.

Β) Μη έκδοση ενενήντα (90) Τ.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, για τις εγγραφές νέων μελών, καθαρής αξίας εκάστης 162,60€, ήτοι μικρότερης των 1.200,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 14, 15, 17 και 13 του Κ.Β.Σ.

Γ) Ανακριβή έκδοση χιλίων τετρακοσίων τριάντα επτά (1.437) Τ.Π.Υ. αξίας, προς τα μέλη του για την μηνιαία εισφορά, με ποσό ανακρίβειας τριάντα (30) ευρώ (καθαρή αξία 24,39€) για κάθε ένα τιμολόγιο, ήτοι μικρότερης των 1.200,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 14, 15, 17 και 13 του Κ.Β.Σ.

Ήτοι σύνολο μη εκδοθέντων Τ.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας: σε **1.967 περιπτώσεις**.

Οι ανωτέρω παραβάσεις θεωρούνται αυτοτελείς και επισύρουν, τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5§§8 περ. α' του ν.2523/97, κυρώσεις, με τον περιορισμό των διατάξεων της §9 του ίδιου άρθρου, (διαπίστωση τρίτης φοράς της διάπραξης των παραβάσεων εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου από διαφορετικούς ελέγχους), όπως ισχύει με το άρθρο 7 §3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, **ήτοι $1.967 \times 1.200\text{€} = 2.360.000/3 = 786.800,00\text{€}$.**

2) Με την υπ' αριθμ./**19-12-2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **συνολικού ποσού 500,00€**, διότι δεν επέδειξε στον έλεγχο όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τα οργανικά έξοδα (μισθοδοσία, αποσβέσεις, διάφορα έξοδα κλπ) της επιχείρησης, που αφορούν τη χρήση 01/01- 31/12/2011, κατόπιν της από 16/3/2017 πρόσκλησης της φορολογικής αρχής, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 36§§1,10 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και του άρθρου 5§14 του ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54§§1,2 του ν.4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 19/12/2019 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./10-10-2016 εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

Αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσε η από Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./05-08-2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία διαβιβάστηκε με το αριθ. πρωτ./07-07-2016 έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, με αφορμή την από 12/07/2013 έγγραφη καταγγελία του «..... (ΑΦΜ:)», περί μη διαφάνειας των οικονομικών στο συνεταιρισμό τόσο για τις υποχρεώσεις του και τις ευθύνες του απέναντι στο Ελληνικό Δημόσιο, όσο και προς τη χρηστή διαχείριση, με συνημμένη την Έκθεση Διαχειριστικού Ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας GRANT THORNTON, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου τον οποίο ζήτησε με απόφαση του τον Ιούλιο του 2012 το Διοικητικό Συμβούλιο του Συνεταιρισμού.

3) Με την υπ' αριθμ./19-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 40.230,61€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 41.260,52€, ήτοι συνολικό ποσό **81.491,13€**. Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 19/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ως άνω παραβάσεις (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 89.031,43€), υφιστάμενες παραβάσεις Κ.Β.Σ. από προηγούμενους ελέγχους, περί με έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 81.641,19€ καθώς και το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τα οργανικά έξοδα (μισθοδοσία, αποσβέσεις, διάφορα έξοδα κλπ) της επιχείρησης, **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2012 **ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 και 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων**, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

4) Με την υπ' αριθμ./19-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 64.317,39€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 65.963,92€, ήτοι συνολικό ποσό **130.281,31€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 19/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με το οποίο οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό των 522.429,34€, χρήσεως 2011, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθώς τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος

κρίθηκαν ανακριβή για την ως άνω χρήση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από την μη αναγνώριση των δηλωθέντων **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000, διότι ο προσφεύγων δεν επέδειξε στον έλεγχο όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τα οργανικά έξοδα του συνεταιρισμού.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ 12/3/2020 υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή ελεγχόμενων χρήσεων, βάσει των αριθ. 1738/2017, 2934/2017, 2935/2017 και 172/2018 αποφάσεων του ΣτΕ. Η έκθεση διαχειριστικού ελέγχου της GRANT THORNTON δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να παρατείνει την πενταετή σε δεκαετή παραγραφή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2914/6-6-2018 απόφαση της ΔΕΔ. Επιπροσθέτως, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι στην υπό κρίση περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν.3091/2002 και του άρθρου 22§3 του ν.3212/2003, περί διетούς παράτασης της παραγραφής είναι εσφαλμένος, διότι οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή μόνο σε περιπτώσεις λήψης/ έκδοσης εικονικών /πλαστών φορολογικών στοιχείων ή η νόθευσης αυτών και δεν περιλαμβάνουν συλλήβδην στοιχεία από τα οποία δύναται να προκύψουν άλλες τυχόν φορολογικές παραβάσεις. Όπως ομολογείται από τον έλεγχο δεν υφίσταται σε βάρος του προσφεύγοντος καμία εκ των ανωτέρω φορολογικών παραβάσεων. Περαιτέρω, ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τυγχάνει εφαρμογής ο ν. 3212/2003, η επικαλούμενη υπ' αριθ./2014 έκθεση κατάσχεσης αναφέρεται στην κατάσχεση 6 CD με αρχεία της εταιρείας και ενός μπλοκ αποδείξεων έτους 2008-2010, τα οποία επουδενί είναι ανεπίσημα και ουδόλως αναφέρονται ως τέτοια από τον έλεγχο. Τέλος, η επίμαχη έκθεση κατάσχεσης συντάχθηκε το 2014 και διαβιβάστηκε το 2016, ήτοι εντός αρχικής πενταετίας, συνεπώς η κοινοποίηση πράξεων που αφορούν τη χρήση 2011 στις 23/12/2019 ασκήθηκε καταχρηστικά, κατά παράβαση των αρχών του δικαίου.

2. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και της επιβολής βάσει αυτού ΦΠΑ και προστίμου ΚΒΣ, για την ελεγχόμενη χρήση, που θέτει ως προϋπόθεση επιβολής εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος την αδυναμία να προσδιοριστεί αντικειμενικά το λογιστικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Εν προκειμένω, οι διατάξεις του εξωλογιστικού προσδιορισμού είναι άνευ αντικειμένου, καθώς από τον έλεγχο προκύπτει ότι μπορεί να προσδιοριστεί το εισόδημα λογιστικά, αφού η ετήσια συνδρομή είναι της τάξεως των 89,43 ευρώ ανά μέλος, άρα πολλαπλασιαζόμενη η συνδρομή με τα μέλη, προκύπτει το λογιστικό αποτέλεσμα. Η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού, αποτελεί έσχατη μέθοδο εφαρμογής προσδιορισμού των εισοδημάτων επιχείρησης, εφαρμοζόμενη, όταν είναι αδύνατος ο προσδιορισμός αυτών με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, ο οποίος όμως εν προκειμένω είναι ευχερέστατος και συνεπώς ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι παράνομος και πρέπει να ακυρωθεί. Εξάλλου, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός συνιστά κύρωση και από αρχής του ΚΦΑΣ δεν δύναται να εφαρμοστεί, εφόσον στον ΚΦΑΣ δεν γίνεται αναφορά σε εξωλογιστικό

προσδιορισμό καθιστώντας τις διατάξεις ευνοϊκότερες. Όπως έχει ήδη κριθεί (βλ. ΣΤΕ 2402/2016, 2031/2013), η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως έχει συνταγματική βάση, ως απορρέουσα από την αρχή της αναλογικότητας, ώστε μόνη η ύπαρξη αντίθετης νομοθετικής διατάξεως δεν αρκεί για την κάμψη της.

3. Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

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

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

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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

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

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

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

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

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν 3091/2002, ορίζεται ότι:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του [άρθρου 2](#) του Π.Δ. [186/1992](#) (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, **παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.** Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του Ν 3212/2003, ορίζεται ότι:

«3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του [άρθρου 19](#) του Ν. [3091/2002](#) εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου **έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων** κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.»

Επειδή, με την **αριθ. Πρωτ.: 1114957 /1928/ΔΕ-ΑΕ /23-12-2003** εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών με θέμα: Κοινοποίηση διατάξεων περί παράτασης της παραγραφής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 22, του νόμου «Άδεια δόμησης, πολεοδομικές και άλλες διατάξεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων», που ψηφίσθηκε πρόσφατα από τη Βουλή, σχετικά με το ανωτέρω θέμα, και σας παρέχουμε συνοπτικά τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. [...]

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση ενώ δεν έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει και τις χρήσεις που προηγούνται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι πιο πάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/02, όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής.

Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τις επόμενες αυτών, κατά ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής. 4. [...]

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

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με

ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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

Επειδή, με την πρόσφατη απόφαση **108/2019 του ΣτΕ** (σκέψεις 4,6 και 7) ορίζεται ότι:

« 4. Επειδή, [...], για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο (βλ. ΣτΕ 285-6/2018, 1623/2016 επταμ.), μετά δε τη λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η απόδοση παράβασης και η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου σχετικής κύρωσης (βλ. ΣτΕ 285-6/2018, πρβλ. ΣτΕ 2934- 35/2017 επταμ., 1738/2017 Ολομ.). Η παραγραφή αυτή πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (βλ. ΣτΕ 285- 6/2018, 2934-35/2017 επταμ., 1738/2017 Ολομ., 1623/2016 επταμ.). Εξάλλου, νομοθετικές διατάξεις παρατείνουσες το χρόνο παραγραφής που ορίζεται για την επιβολή φόρων ή κυρώσεων λόγω παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, ανεξαρτήτως εάν συνάδουν προς τις ανωτέρω συνταγματικές επιταγές (βλ. ΣτΕ 285-6/2018, πρβλ. ΣτΕ 2934-35/2017 επταμ., 1738/2017 Ολομ.), πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (ΣτΕ 285-6/2018, 2934-35/2017 επταμ., 1623/2016 επταμ.).

6. Επειδή, ακολούθως, στις παρ. 18 και 19 του άρθρου 19 του ν. [3091/2002](#) (ΦΕΚ Α΄ 330/24.12.2002) προβλέφθηκαν τα εξής: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. [186/1992](#), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από

τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια (το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. [3212/2003](#)). 19. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά (...). Περαιτέρω, δημοσιεύθηκε ο ν. [3212/2003](#) (ΦΕΚ Α' 308/31.12.2003), με το άρθρο 22 του οποίου ορίστηκε ότι: «1. Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27.2.2004 (...) 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. [3091/2002](#) εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπισημίων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους». Οι προεκτεθείσες διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής είναι στενώς ερμηνευτές, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 4.

7. Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. [3091/2002](#) αναφέρεται σε «υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. [186/1992](#), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών (...) φορολογικών στοιχείων (...) μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου» και παρατείνει την παραγραφή για «κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου». Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αφορά στην προθεσμία παραγραφής για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ., λόγω παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά η έκδοση τέτοιας πράξης τίθεται ως προϋπόθεση για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, ήτοι για την παράταση της παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησης φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου, σε βάρος επιτηδευματιών, σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λπ.. Εξάλλου, η προεκτεθείσα διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του ν. [3212/2003](#) αναφέρεται στο δικαίωμα του Δημοσίου για «κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου», όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Επομένως, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. [3091/2002](#) και του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. [3212/2003](#) δεν αφορούν σε πράξεις προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (πρβλ. ΣτΕ 285-6/2018,

1623/2016 επταμ.). Τούτο δε ανεξαρτήτως αν οι ως άνω διατάξεις που προβλέπουν την παράταση της παραγραφής είναι σύμφωνες ή όχι με το Σύνταγμα.»

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

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

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

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

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «**συμπληρωματικά στοιχεία**», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ

2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

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

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

Επειδή, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και [ΣτΕ 2935/2017](#) αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της [παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72](#) του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη

ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

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

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

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

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

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

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

κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

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

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ 1148443 ΕΞ 20118 ΕΜΠ/14-03-2018 έγγραφό μας**, ζητήσαμε από τη Δ/ση ελέγχων (τμήμα β') να μας γνωρίσει «εάν οι εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν στην παράταση της παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 120658 ΕΞ 2018/13-04-2018 έγγραφό της**, η Δ/ση Ελέγχων μας γνώρισε ότι: «η έκθεση ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών, αυτή καθαυτή, δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο, αλλά πρέπει από την αξιολόγηση του περιεχομένου της να συντρέχουν οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις κατά την ως άνω έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994, το οποίο ως θέμα πραγματικό, κρίνεται αρμοδίως.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν προβλέπεται η επέκταση της παραγραφής με μόνη την έκθεση ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών και χωρίς να μνημονεύονται συγκεκριμένα στοιχεία που να έχουν το χαρακτήρα των συμπληρωματικών βάσει των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994 και 49§3γ του ν.2859/2000, κρίνόμενα σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στις ΠΟΛ. 1191/2017 και 1194/2017 αποφάσεις της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το **1019322/73/17.02.2009** έγγραφο του Υπ. Οικονομικών με το οποίο ορίζεται η έννοια επίσημων ή ανεπίσημων στοιχείων:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ (π.δ.186/92), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την 1118148/936/ ΠΟΛ.3/24.11.1992 εγκύκλιο, και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση (σχετ. έγγραφο 1102926/859/22.12.2004), τα μη οριζόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ, βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα που δεν αποτελούν δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία, θεωρούνται ανεπίσημα.

2.Περαιτέρω οι εκδοθείσες επιταγές αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης και συνεπώς δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως επίσημο ή ανεπίσημο στοιχείο κατά την έννοια που παραπάνω αναφέρεται. Ομοίως δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως επίσημο ή ανεπίσημο στοιχείο φωτοτυπίες καταχωρημένων επιταγών στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. που λαμβάνονται από τον έλεγχο για τη διευκόλυνση των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επίσημο στοιχείο στην περίπτωση αυτή θα αποτελούσε το λογιστικό σημείωμα ή το εξτρέ της τράπεζας με τα οποία γίνονται οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία. 3. Τέλος ο χαρακτηρισμός ως επισήμων ή ανεπισήμων των κατασχεθέντων στοιχείων και εγγράφων, είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής με βάση και τα ανωτέρω αναφερόμενα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19§30 του ν.3842/2010** ορίζεται ότι:

«30. Η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«3. Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1091/2010** περί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του ν.3842/2010 ορίζεται ότι:

Παράγραφοι 30, 31

«Σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης ανεπίσημων και επίσημων δεδομένων (βιβλίων και στοιχείων) (Χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)

Με τις διατάξεις των παραγράφων 30 και 31 τροποποιούνται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. και καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του ιδίου άρθρου, ούτως ώστε να αρθεί η σύγχυση του περιεχομένου των διατάξεων αυτών όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ της «κατάσχεσης ανεπίσημων» και της «παραλαβής επισήμων» δεδομένων από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και να παραμείνει μόνο ο όρος της κατάσχεσης των δεδομένων (βιβλίων ή στοιχείων, επισήμων ή ανεπίσημων) και να αποφεύγεται κάθε παρερμηνεία των διατάξεων αυτών.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, δυνάμει της με αριθ./10-10-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσε η από Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./05-08-2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία διαβιβάστηκε με το αριθ. πρωτ./07-07-2016 έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (υπ' αριθ. πρωτ./11-08-2016 Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ), με αφορμή την από 12/07/2013 έγγραφη καταγγελία του «..... (ΑΦΜ:), περί μη διαφάνειας των οικονομικών στο συνεταιρισμό τόσο για τις υποχρεώσεις του και τις ευθύνες του απέναντι στο Ελληνικό Δημόσιο, όσο και προς τη χρηστή διαχείριση, με συνημμένη την Έκθεση Διαχειριστικού Ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας GRANT THORNTON, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου τον οποίο ζήτησε με απόφαση του τον Ιούλιο του 2012 το Διοικητικό Συμβούλιο του Συνεταιρισμού.

Επειδή, η εν λόγω έκθεση διαχειριστικού ελέγχου περιόδου 01/01/2007-30/04/2012 της ελεγκτικής εταιρείας GRANT THORNTON που αφορά τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό δεν αποτελεί αυτή καθαυτή συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να παρατείνει την πενταετή σε δεκαετή παραγραφή για τη χρήση 2011 καθώς στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ αν και αναφέρονται οι διαπιστώσεις της έκθεσης διαχειριστικού ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας GRANT THORNTON για τις παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης, δεν αναφέρονται εκείνα τα συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή ακόμη και εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο, δεν θα τα είχε εντοπίσει.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός έχει υποβάλει την υπ' αριθ./25-5-2012 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και την υπ' αριθ./2012 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για το ελεγχόμενο έτος.

Επειδή, ομοίως, όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν έχει περαιώσει την κρινόμενη χρήση 2011 και για την εν λόγω χρήση δεν έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος εισοδήματος ή ΦΠΑ και δεν έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο προσφεύγοντα αρχικά φύλλα ελέγχου.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού υφίστανται η υπ' αριθ./24-09-2014 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ με την οποία κατασχέθηκαν έξι (6) cd με στοιχεία της εταιρείας, ως συνημμένη κατάσταση αρ. πρωτ./24-09-2014.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ 2020/4-5-2020 έγγραφό μας προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ ζητήσαμε να μας γνωρίσουν πως χαρακτηρίστηκαν (επίσημα ή ανεπίσημα) από την Υπηρεσία, τα βιβλία και τα στοιχεία που κατασχέθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε ΠΔ Αττικής με την με αριθ./24-09-2014 έκθεση κατάσχεσής του, δεδομένου ότι από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι κατασχέθηκαν: έξι (6) cd με αρχεία της εταιρείας που αφορούσαν λογιστικές εγγραφές.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ./18-5-2020 έγγραφο της (ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/18-5-2020), η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ μας ενημέρωσε ότι: «το ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη σε κατάσχεση με την αριθ./24-9-2014 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, έξι CD με λογιστικές εγγραφές της εταιρείας (αναλυτικό καθολικό, ισοζύγιο και Γενικό ημερολόγιο), από την επεξεργασία των οποίων προέκυψε, απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1091/2010 περί παροχής διευκρινήσεων εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 19 και 20 του ν.3842/2010 που αφορούν θέματα Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι:

«Σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης ανεπίσημων και επίσημων δεδομένων (βιβλίων και στοιχείων) (Χρόνος έναρξης ισχύος 1/6/2010)

Με τις διατάξεις των παραγράφων 30 και 31 τροποποιούνται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. και καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του ιδίου άρθρου, ούτως ώστε να αρθεί η σύγχυση του περιεχομένου των διατάξεων αυτών όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ της «κατάσχεσης ανεπίσημων» και της «παραλαβής επισήμων» δεδομένων από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και να παραμείνει μόνο ο όρος της κατάσχεσης των δεδομένων (βιβλίων ή στοιχείων, επισήμων ή ανεπίσημων) και να αποφεύγεται κάθε παρερμηνεία των διατάξεων αυτών.»

Κατόπιν αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 το 22 του ν.3212/2003 (ΦΕΚ Α 308/1.12.2003) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και την ΠΟΛ.1091/2010, ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ συμπληρώνεται την 31/12/2019.»

Επειδή, βάσει των ως άνω πραγματικών περιστατικών και διατάξεων και όπως έχει κριθεί με την ΣΤΕ 108/2019, σύμφωνα με την οποία «οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. [3091/2002](#) και του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. [3212/2003](#) δεν αφορούν σε πράξεις προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ.» καθώς η διάταξη

της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του ν. [3212/2003](#) αναφέρεται στο δικαίωμα του Δημοσίου για “κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου”, όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων ΚΒΣ παραγράφηκε την 31/12/2017.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεως ΚΒΣ χρήσης 2011 εκδόθηκε την 19/12/2019, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής είναι βάσιμος.

Επειδή, εν συνεχεία, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ δεδομένου ότι σε βάρος του προσφεύγοντος υφίσταται η ως άνω έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, με την οποία κατασχέθηκαν 6 cd από την επεξεργασία των οποίων σε αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα παραστατικά, ο έλεγχος διαπίστωσε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. [3212/2003](#), περί διετούς παράτασης της παραγραφής. Ως εκ τούτου για τη χρήση 2011, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ παραγράφηκε την 31/12/2019.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ εκδόθηκαν την 19/12/2019, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει να ακυρωθούν είναι αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 για τη χρήση 2011.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ’ αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ’ ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) ...,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας.

ε) ..., στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

ζ) ..., η) ..., θ) ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ΚΒΣ:

«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) δ) ε)

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994** (Κ.Φ.Ε.):

«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.

Επειδή, εν προκειμένω, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011,

- Ο προσφεύγων συνεταιρισμός υπέπεσε σε παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβής έκδοσης τεσσάρων χιλιάδων οκτακοσίων ενενήντα τεσσάρων (4.894) Τ.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 170.673,17€ και στην υπ' αριθμ./2012 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 332.118,61€. Συνεπώς, προκύπτει ότι η συνολική καθαρή αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ανέρχεται σε ποσοστό 51,38% επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης (170.673,17/332.118,61 X 100).
- Ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα δικαιολογητικά εγγραφών για τα οργανικά έξοδα (μισθοδοσία, αποσβέσεις, διαφορά έξοδα κλπ).

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ως άνω παραβάσεις του ΚΒΣ οι οποίες είναι **μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα βιβλία του προσφεύγοντος**, ορθώς **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4, 7 και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2012, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν 2238/94, καθώς και στο προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48§3 περ. α' και β' του ν.2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση

α) της υπ' αριθ./19-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση

α) της υπ' αριθ. και/19-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2017

β) της υπ' αριθ./19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, οικον. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) και

γ) της υπ' αριθ./19-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011:

α) Κ.Β.Σ.

Βάσει ελέγχου

Βάσει ΔΕΔ

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **786.800,00 €**

ΜΗΔΕΝ

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	40.230,61 €	40.230,61 €
Πρόσθετος φόρος	41.260,52 €	41.260,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.491,13 €	81.491,13 €

γ) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φ.Π.Α	64.317,39 €	64.317,39 €
Πρόσθετος φόρος	65.963,92 €	65.963,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.281,31 €	130.281,31 €

Φορολογικό έτος 1/1-31/12/2017:

α) Κ.Β.Σ.

Βάσει ελέγχου

Βάσει ΔΕΔ

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **500,00 €**

500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του
Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

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.