





- 2012, την από 26.2.14 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ χρήσεων 2006-2012 και την από 25.2.14 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ΣΔΟΕ Απτικής χρήσης 2012, αφορούν τις εξής παραβάσεις:
1. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά μία γενική παράβαση λόγω καταχώρισης ανύπαρκτων αγορών, καθώς είχε καταχωρίσει το Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο ....../13.02.02, και το Πιστωτικό Τιμολόγιο ....../13.12.02 στη στήλη των αγορών, ενώ αναφέρονταν σε άλλο επιτηδευματία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§5, 18§2 και 6 και 2§1 του ΠΔ 186/92. Επιπλέον, αφορά μία αυτοτελή παράβαση λόγω καταχώρισης ανύπαρκτων αγορών, καθώς είχε καταχωρίσει το Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο ....../13.02.02 στη στήλη των αγορών, ενώ αναφερόταν σε άλλο επιτηδευματία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§5, 18§2 και 6 και 2§1 του ΠΔ 186/92.
  2. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά μία γενική παράβαση λόγω καταχώρισης ανύπαρκτων αγορών, καθώς είχε καταχωρίσει το Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο ....../29.3.03, το Πιστωτικό Τιμολόγιο ....../29.3.03 και το Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο ....../5.3.03 στη στήλη των αγορών, ενώ αναφέρονταν σε άλλο επιτηδευματία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§5, 18§2 και 6 και 2§1 του ΠΔ 186/92. Επιπλέον, αφορά μία αυτοτελή παράβαση λόγω καταχώρισης ανύπαρκτων αγορών, καθώς είχε καταχωρίσει το Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο ....../29.3.03 στη στήλη των αγορών, ενώ αναφερόταν σε άλλο επιτηδευματία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§5, 18§2 και 6 και 2§1 του ΠΔ 186/92. Τέλος, αφορά μία αυτοτελή παράβαση διότι δε ζήτησε δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε τουλάχιστον μία περίπτωση, καθώς την περίοδο 1.1.03-29.3.03 διέθεσε εμπορεύματα αξίας 7.461,96 € χωρίς να έχει πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18§3 και 6, 2§1 και 12§5, του ΠΔ 186/92.
  3. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά δύο (2) αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε δύο περιπτώσεις αξίας 100,00 € έκαστη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13§1,3 και 2§1 του ΠΔ 186/92.
  4. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά εννέα (9) αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας 50,00 € σε δύο περιπτώσεις και αξίας 25,00 € σε επτά περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13§1,3 και 2§1 του ΠΔ 186/92.
  5. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά τέσσερις (4) αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, σε τέσσερις περιπτώσεις αξίας 50,00 € έκαστη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13§1,3 και 2§1 του ΠΔ 186/92.
  6. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά οκτώ (8) αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας 25,00 € σε έξι περιπτώσεις, αξίας 50,00 € σε μία περίπτωση και αξίας 200,00 € σε μία περίπτωση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13§1,3 και 2§1 του ΠΔ 186/92.
  7. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά πέντε (5) αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας 25,00 € σε τρεις περιπτώσεις, αξίας 50,00 € σε μία περίπτωση και αξίας 100,00 € σε μία περίπτωση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13§1,3 και 2§1 του ΠΔ 186/92.
  8. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά τέσσερις (4) αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, αξίας 25,00 €, 50,00 €, 50,00 € και 75,00 € αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13§1,3 και 2§1 του ΠΔ 186/92.
  9. Η με αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ αφορά μία γενική παράβαση λόγω μη διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων αξίας, αγνώστου πλήθους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 21§1 και 2§1 του ΠΔ 186/92. Επιπλέον, αφορά τρεις (3) αυτοτελείς παραβάσεις, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τρεις (3) περιπτώσεις, αξίας 25,00 €,

50,00 €, και 50,00 € αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13§1,3 και 2§1 του ΠΔ 186/92. Επίσης, αφορά μία γενική παράβαση λόγω μη προσκόμισης στοιχείων ύστερα από πρόσκληση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36§1,10, 21§1 και 2§1 του ΠΔ 186/92. Επιπρόσθετα, αφορά μία (1) αυτοτελή παράβαση, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, συνολικής αξίας 8.173,67 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11§1,3, 12§1,14 και 2§1, 19§4 του ΠΔ 186/92. Τέλος, αφορά έντεκα (11) αυτοτελείς παραβάσεις διότι δε ζήτησε δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας σε έντεκα (11) περιπτώσεις, αξίας 100 € έκαστη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11§1, 12§5 και 2§1, 19§4 του ΠΔ 186/92.

10. Η με αρ. ..../23.3.15 ΑΕΠ αφορά μία παράβαση λόγω μη δήλωσης αποθηκευτικού χώρου εμπορευμάτων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΗΝΗΣ, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι εν λόγω παραβάσεις δεν πραγματοποιήθηκαν και οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι αόριστες, αυθαίρετες και αναπόδεικτες.
- Ο προσφεύγων δεν έλαβε τις προσβαλλόμενες πράξεις και τις εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι εν λόγω πράξεις. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν επιδόθηκαν νόμιμα γιατί απεστάλησαν ταχυδρομικά και δεν κοινοποιήθηκαν από δημόσιο όργανο. Οι πράξεις εκδόθηκαν και γνωστοποιήθηκαν κατά τρόπο που παραβιάζονται οι αρχές της χρηστής Διοίκησης και της αναλογικότητας. Δεν του κοινοποιήθηκε εντολή ελέγχου.
- Είναι ακυρωτέα έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων ΚΒΣ εφόσον δεν περιέχεται σαφής και ακριβής περιγραφή της παράβασης και των πραγματικών περιστατικών.
- Δεδομένου ότι οι χρήσεις έως και το 2009 είναι περαιωμένες, η επιβολή προστίμων για τις εν λόγω χρήσεις είναι μη σύνομη. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.

**Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ ορίζεται:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Επειδή**, στην παρ.2 του άρθρου **68 του ν.2238/1994** (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του 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 του **άρθρου 36 παρ.3 του ΚΦΔ** ορίζονται τα εξής:

«3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

**Επειδή** σύμφωνα με το 5§5 του ν. 2523/1997: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:.....η) 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 Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς 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. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 3296/2004, όπως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 3296/2004: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 "Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημόσιων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 194 Α' /25.9.2008) επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις".

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 3259/2004, όπως ίσχυε: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.3888/2010: «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται

στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.

4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

**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 δημοσίευσης 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 μεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

**Επειδή**, με την απόφαση **2932/2017** του ΣτΕ (σκέψη 7) ορίζεται ότι :«..τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1



και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

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

« 4. Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή χρηματικών κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, 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 παρατείνουν 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 ανεπισήμων 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 ερμηνευτέες, 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 εππαμ.). 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, ερμηνευομένων 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. 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 προσηκόντα 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,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ, όπως ήταν σε ισχύ κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.



β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ΚΦΔ: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό πλήρης ή μερικός έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την αρ. ΔΕΛ Β ..... ΕΞ 2014/18.12.2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών: «.....Στην πράξη έχει παρατηρηθεί ότι ο φορολογούμενος δεν λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου άμεσα με την έκδοση της αλλά με την έναρξη του ελέγχου και, σε πολλές περιπτώσεις, στο διάστημα που μεσολαβεί έχει υποβάλει εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις, για τη φορολογική περίοδο που αφορά ο φορολογικός έλεγχος. Προκειμένου να αποκλειστεί στο μέλλον το φαινόμενο αυτό, θα πρέπει ο ελεγχόμενος φορολογούμενος να λαμβάνει άμεσα γνώση για την έκδοση εντολής ελέγχου, αφού ληφθούν υπόψη οι περιορισμοί της παραγράφου 2β' του άρθρου 23 του ν. 4174/2013. Σχετικές με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου είναι οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

Προκειμένου να αντιμετωπισθεί άμεσα το πρόβλημα με τις εντολές Ελέγχου που έχουν εκδοθεί, δεν έχουν κοινοποιηθεί και δεν έχει γίνει έναρξη ελέγχου και να αποφευχθούν μετακινήσεις υπαλλήλων, αυτές θα κοινοποιούνται με συστημένη επιστολή της Φορολογικής Διοίκησης προς το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 2, 3 και 5 του άρθρου 5 του ν.4174/2013 (Α' 170). Σημειώνεται ότι στην εν λόγω συστημένη επιστολή θα πρέπει, μεταξύ των άλλων, να αναγράφεται ρητά ότι από την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου η υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.

Τα ανωτέρω θα ισχύουν και για όσες εντολές εκδοθούν στη συνέχεια και μέχρι την υλοποίηση της εφαρμογής για την ηλεκτρονική κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η.Φορολογική Διοίκηση. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/2018: «..1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

β. Σε περιπτώσεις που εξαιτίας της φύσης της υπόθεσης ενδείκνυται η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, κατ' εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., θα εκδίδεται κατ' αρχήν εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 του ΚΦΔ (διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά - προληπτικός έλεγχος) και, εφόσον απαιτείται, θα εκδίδεται στη συνέχεια εντολή φορολογικού ελέγχου για συγκεκριμένες φορολογίες και συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους.

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του. ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992: «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 ελευθέριο 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....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 12 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ): «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. ....»

5. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοσή του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου. ....»

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του Ν. 1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πόντους μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Εξαιρετικά για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2005.»



**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση. ....»

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τόπο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992: «Ο επιτηδευματίας μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992: «1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτή τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, τα βιβλία και στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε άλλη εγκατάστασή τους εντός του ίδιου νομού. Για την τήρηση αυτών σε τόπο διάφορο από τον ανωτέρω οριζόμενο απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Τα τηρούμενα με μηχανογραφικό τρόπο βιβλία, με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, μπορεί να ενημερώνονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι δεν θα απομακρύνονται τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιοστρέφονται άμεσα μετά την εκτύπωσή τους στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Ειδικά τα πρόσθετα βιβλία των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, της παραγράφου 1 1 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992 (ΦΕΚ Α` 113) και της Α.Υ.Ο. 1041614/324/ΠΟΛ.Ι 100/4.4.1995 (ΦΕΚ Β` 305), τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά κάθε διαχειριστικής περιόδου μπορεί να φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 18α του παρόντος Κώδικα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992: «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 2859/2000: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) .... β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, άπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές. ...»

**Επειδή**, ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των χρήσεων 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 & 2009 που προβάλλει ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή ισχύουν τα κάτωθι:

1. Υποβλήθηκαν εμπροθέσμως οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα εν λόγω έτη.
2. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι υφίσταται έκθεση κατάσχεσης.
3. Σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος elenxis ο προσφεύγων έχει περαιώσει τις εν λόγω χρήσεις. Σύμφωνα με τις διατάξεις περί περαιώσεως των ν. 3296/2004, ν. 3259/2004 και ν.3888/2010, έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες δηλώσεις οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου σε περίπτωση που μετά την περαίωση περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία.

Εν προκειμένω, ο έλεγχος των χρήσεων 2002, 2003, 2006, 2007, 2008 & 2009 διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ κατόπιν στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. με τα πληροφοριακά δελτία ..... & ...../26.2.2014 με τα οποία κοινοποιήθηκαν η από 26.2.14 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ χρήσεων 2002, 2003 & 2012, και η από 26.2.14 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ χρήσεων 2006-2012 του ΣΔΟΕ Αττικής χρήσης 2012.

Τα ανωτέρω στοιχεία είναι για τις χρήσεις 2002, 2003, 2006, 2007 στοιχεία που η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη της και περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (ήτοι μέχρι τις 31.12.2008, 31.12.2009, 31.12.2012 & 31.12.2013, αντίστοιχα)

και επομένως είναι συμπληρωματικά κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, όσον αφορά τις χρήσεις 2002 & 2003 μπορούσε να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή εντός δεκαετίας, ήτοι μέχρι και τις 31.12.2013 & 31.12.2014, αντίστοιχα. Ωστόσο, οι αρ. ....../23.3.15 & ....../23.3.15 αποφάσεις επιβολής προστίμου χρήσεων 2002 & 2003 εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν μετά της ως άνω δεκαετή προθεσμία και ως εκ τούτου, οι εν λόγω χρήσεις είχαν παραγραφεί και οι ανωτέρω πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Όσον αφορά τις χρήσεις 2006 & 2007, μπορούσε να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή εντός δεκαετίας, ήτοι μέχρι και τις 31.12.2017 & 31.12.2018, αντίστοιχα. Οι αρ. ....../23.3.15 & ....../23.3.15 ΑΕΠ χρήσεων 2006 & 2007 εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός ως άνω δεκαετούς προθεσμίας και ως εκ τούτου, οι εν λόγω χρήσεις κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων δεν είχαν παραγραφεί.

Όσον αφορά τη χρήση 2008, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (που έληγε στις 31.12.2014) και επομένως, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία. Ως εκ τούτου για τη χρήση 2008 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, και συνεπώς η εν λόγω χρήση κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της πράξης εντός του 2015 (ήτοι μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας που έληγε στις 31.12.2014) είχε παραγραφεί και η αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ πρέπει να ακυρωθεί.

Όσον αφορά τη χρήση 2009, αν και η εν λόγω χρήση έχει περαιωθεί, η αρ. ....../23.3.15 ΑΕΠ εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του 2015, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (που έληγε στις 31.12.2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις από 23.3.15 Εκθέσεις Ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα στις χρήσεις, μεταξύ άλλων, 2006, 2007, 2009, 2010, 2011 & 2012, κατόπιν της από 25.2.14 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ χρήσης 2012, της από 26.2.14 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ χρήσεων 2002, 2003 & 2012, της από 26.2.14 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ χρήσεων 2006-2012 και της από 25.2.14 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του ΣΔΟΕ Αττικής χρήσης 2012.

Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, στις 14.7.2012 κλιμάκιο του ελέγχου μετέβη στην έδρα της επιχείρησης στην ..... Διερευνήθηκε το περιεχόμενο ανώνυμης καταγγελίας, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων διατηρούσε αδήλωτη αποθήκη εμπορευμάτων (φιαλών υγραερίου) στην περιοχή ..... στην ..... και δεν εξέδιδε αποδείξεις για την εμπορία τους. Ο προσφεύγων αποδέχτηκε την ύπαρξη της εν λόγω αποθήκης και οδήγησε του ελεγκτές σε αυτήν όπου ο έλεγχος προέβη σε ποσοτική καταμέτρηση των εμπορευμάτων που βρέθηκαν εντός της αποθήκης και συνέταξε το από 14/07/2012 πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης.

Βάση της ελεγκτικής ενέργειας της κλειστής αποθήκης και της σύγκρισης με την αξία των πωληθέντων βάσει βιβλίων και βάση των παραστατικών προέκυψαν πωλήσεις άνευ παραστατικών ύψους 8.173,67 € στη χρήση 2012.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δε είχε στην κατοχή του μεταφορικό μέσο. Όπως δήλωσε στην από 14/07/2012 υπεύθυνη δήλωση του, τα έντεκα (11) φορτία που παρέλαβε το 2012 από τον προμηθευτή του ..... ΑΕ τα μετέφερε από και προς στην αποθήκη, με το φορτηγό ΔΧ του κου ..... άνευ παραστατικών. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

Α) Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση φιαλών υγραερίου διαφόρων τύπων συνολικής αξίας 8.173,67 €,

Β) Ο προσφεύγων δεν ζήτησε δεν έλαβε ούτε εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας σε έντεκα (11) περιπτώσεις, για τη μεταφορά φιαλών υγραερίου από το λιμάνι της ..... προς τον αδήλωτο αποθηκευτικό χώρο του στη θέση ....., με το φορτηγό ΔΧ του κου ..... αξίας 100,00 € έκαστη, που αντιστοιχούν σε έντεκα παραλαβές εμπορευμάτων από τον προμηθευτή .....

Επιπροσθέτως, κατόπιν επιδόθηκε το υπ' αριθμ. .... /14-07-2012 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, η υπ' αριθμ. .... /14.07.2012 Κλήση προς Ακρόαση, και η υπ' αριθμ. .... /14-7-2012 Πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του, καθώς και του συνόλου των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Όπως προέκυψε από τον έλεγχο των προσκομισθέντων, ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε τις εκδοθείσες ΑΛΠ από την εν χρήσει ΦΤΜ καθώς και λοιπά παραστατικά εσόδων από το 2006 έως και 2012 όπως είχε ζητηθεί με την ανωτέρω πρόσκληση. Κατά την επισκόπηση του με ίχνος θεώρησης 7131 N 11-02 φύλο 1-4 βιβλίου εσόδων-εξόδων διαπιστώθηκε ότι σε επτά (7) περιπτώσεις ο φορολογούμενος είχε καταχωρήσει ανύπαρκτες αγορές στην στήλη των αγορών δηλαδή, είχε καταχωρήσει φορολογικά στοιχεία που αναφέρονταν σε άλλον επιτηδευματία. Αναλυτικότερα, τιμολόγια εκδόσεως ..... με ΑΦΜ ..... απευθύνονταν προς τον πατέρα του ελεγχόμενου ..... με ΑΦΜ ..... και όχι προς τον ελεγχόμενο ..... με ΑΦΜ ....., που τα είχε καταχωρήσει στην στήλη των αγορών στα φύλλα 1-4 του βιβλίου εσόδων-εξόδων του, όπως αναλυτικότερα αναφέρονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου. Μετά την διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων, εκδόθηκε το υπ' αριθμ. .... /18-09-2012 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, το οποίο επιδόθηκε στην λογίστρια του προσφεύγοντος κα ..... μαζί με την υπ' αριθμ. .... /18.09.2012 Κλήση προς Ακρόαση.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .... /18-9-2012 Β' Πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του, καθώς και αντιγράφων των εκδοθέντων ΑΛΠ από την εν χρήσει ΦΤΜ και λοιπών εσόδων παραστατικών εξόδων από το 2006 έως και 2012, η λογίστρια του ελεγχόμενου κα ..... παρέλαβε ενυπογράφως. Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων προέκυψε ότι δεν προσκόμισε αντίγραφα των εκδοθέντων ΑΑΠ από την εν χρήσει ΦΤΜ και λοιπών παραστατικών εξόδων από το 2006 έως και 2012 αλλά αντί αυτού προσκόμισε την με αρ. πρ. .... /09.10.12 Υπεύθυνη δήλωση στην οποία ανέφερε, ότι δεν διαφύλαξε τα αντίγραφα των εκδοθέντων ΑΛΠ από την εν χρήσει ΦΤΜ και λοιπών παραστατικών εξόδων από το 2006 έως και 2012, κατά παράβαση των διατάξεων διατάξεις των άρθρων 12§5 και 18§2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 6 και του 2§1 του ίδιου ΠΔ.

Μεταξύ των προσκομισθέντων βιβλίων-στοιχείων και καταστάσεων υπήρχε και αντίγραφο της πρόχειρης κατάστασης με εγγυήσεις φιαλών στην οποία περιέχονταν στοιχεία των πελατών του. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των βιβλίων, όσων στοιχείων από την ταμειακή μηχανή (εκτυπώσεις Ζ) επεδείχθησαν και της πρόχειρης κατάστασης, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δεν έχουν εκδοθεί στοιχεία αξίας σε τριάντα πέντε (35) περιπτώσεις πελάτες στις χρήσεις 2006 έως και 2012, όπως αναλυτικότερα καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των οι αρ. .... /23.3.15, .... /23.3.15, .... /23.3.15, .... /23.3.15, .... /23.3.15, .... /23.3.15 προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2006, 2007,

2009, 2010, 2011 & 2012 και της αρ. ..../23.3.15 προσβαλλόμενης Απόφαση Επιβολής Προστίμου χρήσης 2012.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν κοινοποιήθηκε η εντολή φορολογικού ελέγχου. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων είχε λάβει γνώση της διενέργειας ελέγχου στην επιχείρησή του, ήδη με τη διενέργεια των ανωτέρω ελέγχων από το ΣΔΟΕ Αττικής, και ειδικότερα με την επίδειξη της ...../35890 της σχετικής εντολής ελέγχου, την κοινοποίηση των ως άνω ΥΣΕ και κλήσεων σε ακρόαση και των ανωτέρω προσκλήσεων προσκόμισης στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μία πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι αρ. ..../23.3.15, ...../23.3.15, ...../23.3.15, ...../23.3.15, ...../23.3.15, ...../23.3.15 & αρ. ..../23.3.15 προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

#### Αποφασίζομε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26.6.15** και με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... **ΤΟΥ** ....., ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα:

- A. Την αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. ..../23.3.15 ...../23.3.15 και ...../23.3.15, Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου χρήσεων 2002, 2003 & 2008, και την ακύρωση αυτών, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό της παρούσας απόφασης, και
- B. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. ..../23.3.15, ...../23.3.15, ...../23.3.15, ...../23.3.15, ...../23.3.15 και ...../23.3.15 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου και την επικύρωση αυτών.

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

**Διαχειριστική Χρήση 1.1.2002-31.12.2002**

Αριθ. ..../23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 **0,00 €**

**Διαχειριστική Χρήση 1.1.2003-31.12.2003**

Αριθ. ..../23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 **0,00 €**

**Διαχειριστική Χρήση 1.1.2006-31.12.2006**

Αριθ. ..../23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 **1.172,00 €**

**Διαχειριστική Χρήση 1.1.2007-31.12.2007**

Αριθ. ..../23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997	5.274,00 €
Διαχειριστική Χρήση 1.1.2008-31.12.2008 Αριθ. .... /23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997	0,00 €
Διαχειριστική Χρήση 1.1.2009-31.12.2009 Αριθ. .... /23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997	4.688,00 €
Διαχειριστική Χρήση 1.1.2010-31.12.2010 Αριθ. .... /23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997	3.786,00 €
Διαχειριστική Χρήση 1.1.2011-31.12.2011 Αριθ. .... /23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997	3.200,00 €
Διαχειριστική Χρήση 1.1.2012-31.12.2012 Αριθ. .... /23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997	21.173,67 €
Διαχειριστική Χρήση 1.1.2012-31.12.2012 Αριθ. .... /23.3.15 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997	300,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.