



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/05/2018

Αριθμός απόφασης: 985

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 **26/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» με **ΑΦΜ** κατοίκου, Τ.Κ., κατά των α) με αριθμ. **-2017** (αρ. TAXIS -2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 , β) με αριθμ. **-2017** (αρ. TAXIS -2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 , γ) με αριθμ. **-2017** (αρ. TAXIS -2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 , δ) με αριθμ. **-2017** (αρ. TAXIS -2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης

στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ,ε) με αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS -2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 ,στ) με αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS 2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και ζ) με αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS -2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών και των συνημμένων σχετικών εκθέσεων ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 08-02-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από 26-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS 2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.400,00 €**, λόγω μη τήρησης –θεώρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε είκοσι (20) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών αξίας εκάστου κάτω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 2.357,00 €, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS -2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ύψους **12.027,13 €**, λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε: α) διακόσιες τριάντα πέντε (235) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου κάτω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 31.688,60 €, β) σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών (ανώνυμες καταθέσεις) συνολικής αξίας 20.003,01€, και γ) σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις συναλλαγών

παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου άνω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 22.508,50 €, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS 2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ύψους **20.398,38 €**, λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε: α) τετρακόσιες πενήντα μία (451) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου κάτω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 38.362,60 €, β) σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών (ανώνυμες καταθέσεις) συνολικής αξίας 94.365,60 €, και γ) σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου άνω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 55.993,50 €, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS -2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ύψους **16.402,50 €**, λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε: α) πεντακόσιες σαράντα έξι (546) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου κάτω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 74.000,45 €, β) σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών (ανώνυμες καταθέσεις) συνολικής αξίας 106.551,85 €, και γ) σε δεκαοκτώ (18) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου άνω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 40.010,00 €, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS -2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ύψους **10.630,00 €**, λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε: α) τριακόσιες οκτώ (308) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου κάτω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 55.178,60 €, β) σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών (ανώνυμες καταθέσεις) συνολικής αξίας 70.313,38 €, και γ) σε έντεκα (11) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου άνω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 16.920,00 €, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS -2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ύψους **7.275,00 €**, λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λόγω μη

έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε: α) εκατόν σαράντα τέσσερις (144) περιπτώσεις συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου κάτω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 20.044,30 €, β) σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών (ανώνυμες καταθέσεις) συνολικής αξίας 25.536,23 €, και γ) σε μία (1) περίπτωση συναλλαγών παροχής υπηρεσιών (ονομαστικές καταθέσεις) αξίας εκάστου άνω των 1.200,00 €, συνολικής αξίας 3.500,00 €, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ. -2017 (αρ. TAXIS -2017) οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00 €**, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών πριν από την έναρξη της επαγγελματικής του δραστηριότητας, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2006 έως και 1/1-31/12/2011, δυνάμει της υπ' αρ.2015 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καθότι διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων παρείχε συμβουλές χρηματοοικονομικού ενδιαφέροντος και επενδυτικές συμβουλές σε διάφορους τομείς επενδυτικής δραστηριότητας, για τις οποίες δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου δεν φορολογήθηκε για τα εισοδήματα αυτά.

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν οι από 21-10-2015 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος και του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. του Β' Τμήματος προστασίας διανοητικής ιδιοκτησίας και ελέγχου εμπορίου και εγκλήματος της Β' Υποδιεύθυνσης της ειδικής γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν σχετικού ελέγχου στην εταιρία με την επωνυμία ".....", στην οποία, ο προσφεύγων ασκούσε καθήκοντα υπαλλήλου με την ιδιότητα του διευθυντή Πωλήσεων κατά τα έτη 2008-2011. Η ως άνω Υπηρεσία ζήτησε στοιχεία για τους τραπεζικούς λογαριασμούς, αμοιβαία κεφάλαια και λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα που βρίσκονταν στην κυριότητα του προσφεύγοντος, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν οι παρακάτω πρωτογενείς καταθέσεις :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (βάσει φορολογικών δηλώσεων)	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
-----------------	---	--	--------------------------

2007	3.507,00	15.192,33	2.357,00
2008	84.251,10	10.050,99	74.200,11
2009	202.247,10	13.525,40	188.721,70
2010	238.816,77	18.254,47	220.562,30
2011	162.564,79	20.152,31	142.412,48
2012	55.292,30	6.211,77	49.080,53

Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε στο Σ.Δ.Ο.Ε. το με αριθμ. -2015 υπόμνημα εξηγήσεων – παροχής διευκρινήσεων, στο οποίο ανέφερε ότι τα κατατιθέμενα ποσά στους διάφορους τραπεζικούς λογαριασμούς , αφορούν αποκλειστικά τον ίδιο και προέρχονται από αμοιβές που ελάμβανε για τις παρεχόμενες συμβουλές χρηματοοικονομικού ενδιαφέροντος προς διάφορους ενδιαφερόμενους.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έναρξη επαγγέλματος για τις υπηρεσίες παροχής επιχειρηματικών συμβουλών, δεν θεώρησε και δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλία και στοιχεία και δε δήλωσε εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα, η φορολογική αρχή καταλόγισε τα σχετικά πρόστιμα και τους φόρους που αναλογούν στις ελεγχόμενες χρήσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /26-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, επικαλούμενος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, βάσει των αποφάσεων 2934/2017 και 1738/2017 του ΣτΕ, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την

επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- β)
- γ)»

Επειδή, με την απόφαση **2934/2017** του Συμβουλίου της Επικρατείας η οποία έγινε δεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ με την ΠΟΛ 1194/2017, έχει κριθεί 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, δεδομένου ότι «....δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της

προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το [άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β](#), σε συνδυασμό με το [άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ](#).....».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 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, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του

Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).**

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣΤΕ 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, 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 σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, με την απόφαση ΣΤΕ 172/2018 (τμήμα Β'), ότι, «**ούτε η ανώνυμη καταγγελία, για την οποία συντάχθηκε το 3639/2011 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δυνάμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της Α'Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/28.1.2011 -αντί της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, στην οποία αναφέρεται το Δημόσιο με το προμνημονευόμενο υπόμνημα του- ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. άρθρο 72 παρ. 1 ν. 4174/2013).....**».

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα οικονομικά έτη 2007 έως και 2011 (χρήσεις 2006 έως 2010,) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από 21-10-2015 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος και του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. του Β' τμήματος προστασίας διανοητικής ιδιοκτησίας και ελέγχου εμπορίου και εγκλήματος της Β' Υποδιεύθυνσης της ειδικής γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. προς τη Δ.Ο.Υ., βάσει των οποίων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 2015 εντολή ελέγχου από την φορολογούσα αρχή και καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας, που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του προσφεύγοντος. Πέραν του ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών και της καταλογισθείσας διαφοράς, η οποία αποτελεί προσαύξηση περιουσίας (υπολογιζόμενη ως διαφορά μεταξύ των καταθέσεων κάθε ελεγχόμενης περιόδου και των δηλωθέντων εισοδημάτων) δεν έγιναν άλλες ελεγκτικές διαπιστώσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση στην επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. παραγράφεται εντός της πενταετίας, δεδομένου ότι βάσει της απόφασης 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έγινε δεκτή από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1194/2017 έχει κριθεί ότι **δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή**, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση αρχικού ή συμπληρωματικού φύλλου. Συνεπώς εφόσον, από την ως άνω έκθεση ελέγχου, δεν προκύπτει, πέραν της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, κάποιο πληροφοριακό στοιχείο που να δικαιολογεί την διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και ακολούθως την επέκταση του χρόνου παραγραφής στη δεκαετία, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. στις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, έχει παραγραφεί κατ'εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 και των υπ'αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, κατά την 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016,

αντίστοιχα, καθόσον, οι παρατάσεις παραγραφής στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές με τις ως άνω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αντιθέτως, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό προστίμων που αφορά τη χρήση 2011 δεν έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι δεν είχε παρέλθει, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (28/12/2017) η πενταετής προθεσμία παραγραφής, η οποία συμπληρώνεται την 31/12/2017.

Περαιτέρω, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό προστίμου Φ.Π.Α. στη χρήση 2006 λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος, δεν έχει παραγραφεί, και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 περί δεκαετίας.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις του Κ.Β.Σ. των χρήσεων 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, ενώ απορρίπτεται για την πράξη που αφορά το πρόστιμο του Φ.Π.Α. της χρήσης 2011.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **26/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα :

την ακύρωση των με αριθμ. : **-2017** (αρ. TAXIS -2017), **-2017** (αρ. TAXIS -2017), **-2017** (αρ. TAXIS -2017), **-2017** (αρ. TAXIS -2017), οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 1/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα, λόγω παραγραφής τους,

και την επικύρωση των με αριθμ.:

α) **-2017** (αρ. TAXIS -2017) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

β) **-2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. και άρθρου 54 ν. 4174/2013	Διαχειριστική περίοδος	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
.....	01/01/2006-31/12/2006	3.400,00	0,00
.....	01/01/2007-31/12/2007	12.027,13	0,00
.....	01/01/2008-31/12/2008	20.398,38	0,00
.....	01/01/2009-31/12/2009	16.402,50	0,00
.....	01/01/2010-31/12/2010	10.630,00	0,00
.....	01/01/2011-31/12/2011	7.275,00	7.275,00
.....	01/01/2006-31/12/2006	100,00	100,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.