



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 14-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2390

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 25-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, ως σύζυγο και κληρονόμο του θανόντα με ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός & κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ως συζύγου και κληρονόμου του , 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 με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 82,71€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 99,25€, ήτοι 181,96€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 529,0€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 634,8€, ήτοι 1.163,8€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 368,0€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 441,6€, ήτοι 809,6€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 276,0€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 331,2€, ήτοι 607,2€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 22-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου, η οποία αντικατέστησε την/2015 που αντικατέστησε την/2015.

Στις 25-2-2015 κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. η με αριθμό/2015 καταγγελία, στις 20-4-2015 με το με αριθμό ΕΜΠ/2015 έγγραφο της Κεντρικής Υπηρεσίας – Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. καταγγελία που αφορά τον θανόντα σύζυγο της προσφεύγουσας και στις 22-6-2015 κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. η/2015 συμπληρωματική καταγγελία στην με αριθμό/2015 καταγγελία. Η καταγγελία αυτή ανέφερε ότι η καταγγέλλουσα ήταν εντολέας του θανόντα δικηγόρου τη χρονική περίοδο 2005-2013 και ότι ο δικηγόρος της δεν εξέδιδε αποδείξεις. Στη συνέχεια αναφέρονται στην καταγγελία ποσά κατ' έτος που φέρεται να έδωσε στον δικηγόρο και για τα οποία δεν είχε λάβει απόδειξη παροχής υπηρεσίας. Σημειώνεται ότι στις 12-7-2015 υπεβλήθη από τους κληρονόμους του θανόντος δικηγόρου δήλωση διακοπής εργασιών. Ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., προέβη σε αντιπαραβολή των δηλωθέντων από τον θανόντα δικηγόρο εσόδων του, των βιβλίων του και της καταγγελίας. Από την αντιπαραβολή αυτή προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος: α) είχε εκδώσει τη με αριθμό/2010 απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 1.400€ τη χρήση 2010, ενώ η καταγγελία ανέφερε ποσό 2.500€, β) είχε εκδώσει τις με αριθμό/2011 και/2011 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 900€ τη χρήση 2011, ενώ η καταγγελία ανέφερε ποσό 2.500€, γ) είχε εκδώσει τη με αριθμό/2012 απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 500€ τη χρήση 2012,

ενώ η καταγγελία ανέφερε ποσό 2.800€ και δ) είχε εκδώσει τη με αριθμό/2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 400€ τη χρήση 2013, ενώ η καταγγελία ανέφερε ποσό 1.200€. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τις εκροές του ελεγχόμενου και το Φ.Π.Α. που αναλογούσε σε αυτές, προσθέτοντας στις εκροές κάθε χρήσεις τη διαφορά μεταξύ της καταγγελίας και των εκδοθέντων στοιχείων, και εξέδωσε το με αριθμό/2016 σημείωμα διαπιστώσεων, μαζί με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. στις 30-11-2016. Οι κληρονόμοι δεν κατέθεσαν τις απόψεις τους επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και ο έλεγχος συνέταξε την από 22-12-2017 έκθεση ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., τις οποίες επέδωσε στην προσφεύγουσα στις 27-12-2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Παραγραφή της χρήσης 2010
- Η καταγγελία δεν ευσταθεί και κατατέθηκε κατόπιν της με αριθμό Δ2014/2525 από το Νοέμβριο του 2014 μήνυσης του ελεγχόμενου κατά της καταγγέλλουσας για εκβιασμό
- Δεν αποδεικνύεται ότι ο θανών σύζυγός της έχει λάβει τα ποσά που αναγράφονται στην καταγγελία

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Μεταβατικές και άλλες διατάξεις» του ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/ 14-12-2004), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 79 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/ 23-04-2010) (ισχύς από το οικονομικό έτος 2011 και ένθεν): «7. *Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 «Υπαγόμενες και εξαιρούμενες δηλώσεις» του ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/ 14-12-2004), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 79 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/ 23-04-2010) (ισχύς από το οικονομικό έτος 2011 και ένθεν): «3. *Από τις δηλώσεις της*

παραγράφου 1 εξαιρούνται: α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του μεγέθους και της επίπτωσής της επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ή με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα.»

Επειδή ο σύζυγος της προσφεύγουσας είχε περαιώσει τις χρήσεις 2010-2013 με τις διατάξεις του ν.3296/2004, αλλά καταλογίστηκε από τον έλεγχο η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 και 6 του Κ.Β.Σ., όπερ συνεπάγεται ότι οι υπό εξέταση χρήσεις 2010-2014 θεωρούνται ως μη περαιωμένες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014): *«11. 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.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): *«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: ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. ... 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.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): *«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου»*

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 172/2018:

«Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με

βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου στην ημεδαπή περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κ.Φ.Ε. και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του Κ.Φ.Ε. και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. ...

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, 2703/1997, 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, 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. ...

δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσιόντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες ούτε, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το εμπροθέσμως κατατεθέν μετά τη συζήτηση υπόμνημά του, η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., με την οποία έγινε επεξεργασία των στοιχείων που προέκυπταν από τις τραπεζικές καταθέσεις με αντιπαραβολικό έλεγχο τους με τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσιόντος, από την οποία (επεξεργασία) -και όχι από μόνες τις τραπεζικές καταθέσεις-, κατά το Δημόσιο πάντοτε, προέκυψε η διαφορά της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ανά χρήση.

Και αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία αυτή προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό, προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος του αναιρεσιόντος, έλεγχο στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών του, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το στοιχείο που θεώρησε ως συμπληρωματικό ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ήταν η με αριθμό/2015 κατατεθείσα καταγγελία, η από/2015 συμπληρωματική καταγγελία και το με αριθμό ΕΜΠ/2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάστηκε καταγγελία για τον σύζυγο της προσφεύγουσας. Τα στοιχεία αυτά παρελήφθησαν από τη Δ.Ο.Υ. εντός της 5ετούς δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου και προστίμων και κατ' επέκταση δεν μπορούν να θεωρηθούν ως συμπληρωματικά και να παρατείνουν την παραγραφή. Κατόπιν των ανωτέρω, η χρήση 2010 είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των πράξεων το Δεκέμβριο του 2017. Οι υπόλοιπες χρήσεις δεν έχουν παραγραφεί, καθώς για τις μεταγενέστερες χρήσεις εκδόθηκαν εντός της 5ετίας οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/ 03-08-2016):

«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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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 απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/ 03-08-2016):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος καταλόγισε τη διαφορά μεταξύ της καταγγελίας και των δηλωθέντων από τον ελεγχόμενο ως εισόδημα που δεν δηλώθηκε και για το οποίο δεν είχε εκδοθεί αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο, ενεργώντας αποκλειστικά αντιπαραβολή των δηλωθέντων από τον ελεγχόμενο και της καταγγελίας (σελ. 15 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για την ακρίβεια των καταγγελλθέντων με κάποιο πρόσφορο μέσο, όπως, ενδεικτικά, τραπεζικές καταθέσεις, αποδείξεις εισπραξης, συμφωνητικό, γραμμάτια εισπραξης και γενικά λοιπά έγγραφα και παραστατικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 25-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ

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

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (πράξη/2017): 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (πράξη/2017): 0€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.