



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 18/04/2017

Αριθμός Απόφασης: 997

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις έως και ..., συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο του, με το οποίο γνωστοποιήθηκε στη **Δ.Ο.Υ.** η υπ. αριθ. Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Με την προαναφερόμενη Πληροφοριακή Έκθεση, το ενημέρωσε τη **Δ.Ο.Υ.** για τα αποτελέσματα του ελέγχου που διεξήγαγε στην προσφεύγουσα, διερευνώντας την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών και των λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων της, για τη διαπίστωση τυχόν αδήλωτου εισοδήματος και προσαύξησης περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94, σε σχέση και με την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, η οποία δηλώνεται ανεπάγγελτη, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις οι οποίες δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας που αντιστοιχεί στην προσφεύγουσα, στη χρήση ύψους ΕΥΡΩ 21.531,39, στη χρήση ύψους ΕΥΡΩ 3.000,00, στη χρήση, ύψους ΕΥΡΩ 9.000,00, στη χρήση, ύψους ΕΥΡΩ 17.455,75, στη χρήση, ύψους ΕΥΡΩ 24.600,00 και στη χρήση ύψους ΕΥΡΩ 16.595,91. Ακολούθως συντάχθηκαν οι από εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (οικ. έτος), της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (οικ. έτος) και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (οικ. έτος).

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 7.659,56.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 8.373,62.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (οικ. έτος), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 4.022,66.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου και της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 150,00. Το πρόστιμο εκδόθηκε διότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 150,00. Το πρόστιμο εκδόθηκε διότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 150,00. Το πρόστιμο εκδόθηκε διότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη υπ. αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υπάγεται σε φορολόγηση η προσαύξηση περιουσίας που προέκυψε από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή αιτία πριν από τις 30/09/2010, έναρξη ισχύος του Ν.3888/2010.
2. Δεν έγινε ουσιαστικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. αλλά ο έλεγχος στηρίχθηκε κυρίως στον έλεγχο του
3. Η έκθεση ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη είναι αυθαίρετη, αναιτιολόγητη και ανακριβής και ως εκ τούτου τυγχάνει απαράδεκτη.
4. Δεν κοινοποιήθηκε από την ελεγκτική αρχή στην προσφεύγουσα Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση, παραβιάστηκε έτσι η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου.
5. Δεν επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, προτού ξεκινήσει ο έλεγχος πρόσκληση του άρθρου 4 του Ν.3610/2007.
6. Με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραβιάστηκαν οι αρχές της δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης, της χρηστής Διοίκησης και των Συναλλακτικών Ηθών και της αναλογικότητας του φόρου.
7. Παραβιάστηκε η αρχή «Non Bis in Idem», σύμφωνα με την οποία κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικαστεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου κράτους, για μια παραβίαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με τον νόμο και την ποινική δικονομία του κράτους αυτού.
8. Είναι πλημμελής η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι δεν αποδεικνύεται ότι την παρέλαβε η προσφεύγουσα.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην

φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Σημειώνεται ότι το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 (άρθρο 15, παρ.3).

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1095/29-04-2011: «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: 10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010, ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010».....

Επειδή, βάσει των ανωτέρω είναι προφανές ότι τα οριζόμενα στον Ν.3888/2010 σχετικά με τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010, ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010, ορθώς ο έλεγχος προχώρησε στον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας της προσφεύγουσας για τα οικονομικά έτη έως και

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι στις χρήσεις, ..., .., ..., ... και, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις οι οποίες δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., από την προσφεύγουσα και συνεπώς διαπιστώνεται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας της δεν

είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** όσο και η υπ. αριθ. Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, στις προαναφερόμενες χρήσεις. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων η **Δ.Ο.Υ.** συνέταξε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, που έχει και θέση εγγράφου κλήσης προς ακρόαση, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ. αριθμ. έγγραφο μαζί με τον Προσωρινό – Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος για τις χρήσεις, ... και ..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013, δεν παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου. Σημειώνεται δε, ότι η προσφεύγουσα απάντησε στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, με το υπ. αρ. πρωτ. Έγγραφο Εξηγήσεων.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 καταργήθηκαν από 01/09/2011 με την παρ. 3^α του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α 180/22-8-2011), ορθώς δεν επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, Πρόσκληση του άρθρου 4 του Ν.3610/2007.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 2238/1994 και Ν 2523/1997 που ρυθμίζουν το φόρο Εισοδήματος και τις πράξεις προστίμων που εκδίδονται για παραβίαση της νομοθεσίας που αφορά το φόρο Εισοδήματος, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπουν, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της "non bis in idem" προβάλλεται αλυσιτελώς καθώς μέχρι σήμερα δεν εκδόθηκε καταδικαστική ποινική απόφαση σε βάρος της προσφεύγουσας, ως προς τη φορολογική παράβαση για την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τον κανόνα "*non bis in idem*", ο καθένας μόνο μία φορά, δηλαδή με μία μόνο διαδικασία, υποβάλλεται σε δικαστική κρίση, ως υπαίτιος της αυτής πράξεως, με αποτέλεσμα να εξαντλείται η κατά το άρθρο 27 του ΚΠοινΔ αξίωση της Πολιτείας προς άσκηση ποινικής δίωξης, όταν αυτή ασκηθεί μία φορά. Η αρχή αυτή έχει προβλεφθεί από τον ημεδαπό νομοθέτη, με τη διάταξη του άρθρου 57 του ΚΠοινΔ, επαναλήφθηκε δε και με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ.1 του 7ου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (ΕΣΔΑ), το οποίο κυρώθηκε με το ν. 1705/1987, σύμφωνα με την οποία "*κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικαστεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους για μία παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού*".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του 7ου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (ΕΣΔΑ), σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του ημεδαπού Ποινικού Δικαίου, ο κανόνας αυτός δεν εφαρμόζεται όταν ο υπαίτιος παράνομης πράξεως τιμωρείται ποινικώς από το αρμόδιο δικαστήριο, αλλά και πειθαρχικώς ή διοικητικώς από το αρμόδιο Όργανο, δηλαδή η επιβολή, για την αυτή πράξη, διοικητικού προστίμου, δεν εμποδίζει και την επιβολή ποινικής κυρώσεως από το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο. (Αποφ. Αρ. Πάγου 132/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013:«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως

κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα....».

Επειδή, η **Δ.Ο.Υ.** κοινοποίησε τις οριστικές πράξεις και τις εκθέσεις του ελέγχου στην προσφεύγουσα με το υπ. αρ. πρωτ. Διαβιβαστικό Έγγραφο που της απέστειλε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση, θεωρείται ότι οι οριστικές πράξεις και οι εκθέσεις του ελέγχου έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής. Συνεπώς, δεν υπάρχει θέμα ακυρότητας της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης καθώς η κοινοποίηση έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο (Άρθρου 4 του Ν.2523/1997)	150,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	150,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (Αρ. 4 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.