ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**
**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα
**Τηλέφωνο** : 213 1604537
**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα, 14-05-2020

Αριθμός απόφασης: 888

**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 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

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

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

**3.** Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου **.....** ενδικοφανή προσφυγή του **.....** με ΑΦΜ **.....**, κατοίκου **.....**, κατά των: α) με αριθμό **.....**/2019 πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2012, β) με αριθμό **.....**/2019 πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2013 και γ) με αριθμό **.....**/2019 πράξης επιβολής προστίμου αρθ.58Α ν.4174/2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις: α) με αριθμό **.....**/2019 πράξη επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2012, β) με αριθμό **.....**/2019

πράξη επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2013 και γ) με αριθμό ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου αρθ.58Α ν.4174/2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2017, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 21/10/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Κατόπιν της υπ΄ αριθμ. ...../25.01.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, η οποία αντικαταστάθηκε με την ...../11-06-2019, διενεργήθηκε έλεγχος Εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ.186/92 και των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) χρήσεων 2012-2017 στον προσφεύγοντα και συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 21-10-2019 έκθεση ελέγχου του Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας διαπιστώθηκε μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τα έτη 2012, 2013 και 2017.

Συνέπεια της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις:

α) Η με αριθμό ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3-5 του ν.4337/2015 ποσού 44.515,64 €, διότι υπέπεσε σε τέσσερις (4) παραβάσεις και συγκεκριμένα από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του και από το βιβλίο εσόδων του διαπιστώθηκε ότι σε (4) περιπτώσεις ονομαστικών πιστώσεων που αφορούν την δραστηριότητα του, δεν εκδόθηκαν ισάριθμα φορολογικά στοιχεία εσόδου αξίας 197.253,95 € , 9.763,00 € , 10.000,00 € & 2.000,00 € αντίστοιχα και συνολικής αξίας 219.016,95 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ). Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.2523/1997 άρθρο 5 παρ, 10, όπως έχει τροποποιηθεί με το Ν.4337/2015 άρθρο 7§3 στ'.

β) Η με αριθμό ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του

άρθρου 7 παρ.3-5 του ν.4337/2015 ποσού 4.143,00 € διότι υπέπεσε σε τρείς (3) παραβάσεις και συγκεκριμένα από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του και από το βιβλίο εσόδων του διαπιστώθηκε ότι : α) σε δύο (2) περιπτώσεις ονομαστικών πιστώσεων που αφορούν την δραστηριότητα του δεν εκδόθηκαν ισάριθμα φορολογικά στοιχεία εσόδου αξίας 1.000,00 € & 8.618,10 € αντίστοιχα και συνολικής αξίας 9,618,10 € και β) εκδόθηκε ανακριβώς ένα (1) φορολογικό στοιχείο εσόδου για την παροχή υπηρεσιών σε μία περίπτωση με αποκρυβείσα συν. αξία 10.453,45 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7§1 & 4, σε συνδυασμό με τις Διατάξεις του άρθρων 1§1,5,6,9 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.2523/1997 άρθρο 5 παρ. 2 περ. α.β. , παρ. *9* & παρ. 10, όπως έχει τροποποιηθεί με το Ν.4337/2015 άρθρο 7§3 περ.ζ', στ΄.

γ) Η με αριθμό **……**/2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2017 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο άρθρου 58$^{A}$ παρ.1 ν.4174/2013 ποσού 578,25 €, διότι υπέπεσε σε τέσσερις (4) παραβάσεις και συγκεκριμένα από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του και από το βιβλίο εσόδων του, διαπιστώθηκε ότι: 1) σε μία (1) περίπτωση ονομαστικών πιστώσεων που αφορά την δραστηριότητά του δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου συνολικής αξίας 4.500,00 € και 2) εκδόθηκαν ανακριβώς τρία (3) φορολογικά στοιχεία εσόδου για την παροχή υπηρεσιών σε τρεις περιπτώσεις με αποκρυβείσα συν. αξία 1.475,19 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,8,12 & 13 των Ε.Λ.Π. και επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του ν. 4174/13, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4410/2016 και ισχύει.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, να γίνει δεκτό ότι ειδικά για την χρήση 2012 συντρέχει παραγραφή και να του επιστραφεί εντόκως, ως αχρεώστητα καταβληθέν, κάθε σχετικό με όλα τα καταλογισθέντα πρόστιμα, ποσό, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ο αντίθετος ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν.4174/2013 είναι αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα.

2) Η ανυπαρξία της παράβασης

3) Η παραγραφή της δυνατότητας του ελληνικού δημοσίου να εκδώσει και να του κοινοποιήσει την με αριθμό **……**/2019 πράξη επιβολής προστίμων χρήσης 2012 καθώς και η παραγραφή της δυνατότητάς του να του καταλογίσει με αυτήν τα κρινόμενα πρόστιμα, όπως το ζήτημα αυτό έχει παγίως πλέον ερμηνευθεί με βάση τη

νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας, (ιδίως, ΣτΕ 173/2018, 1091/2017, 1623/2016, 888/2016 και 886/2016).

4) Το ποσό των 150.000,00 € αποτελεί ποσό που εκ παραδρομής κατατέθηκε σε λογαριασμό του (το έτος 2012), καθώς αφορούσε την εταιρεία **……** και επεστράφη αυθημερόν σε αυτή.

5) Το ποσό των 10.453,45 € αντιστοιχεί σε προκαταβολή έναντι μελλοντικής αμοιβής την οποία έλαβε από την εταιρεία με επωνυμία **……**

6) Το ποσό των 8.618,10 ευρώ, αφορά καταβολή αμοιβής, ΦΠΑ και εξόδων από την πελάτη **……**, η οποία κατά την εντολή του εμβάσματος, προφανώς για κάποιο λόγο διαχειριστικό, κατέγραφε στην αιτιολογία πίστωσης το όνομα του συζύγου της.

7) Οι αποκλίσεις μεταξύ πιστωτικών κινήσεων και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του, προς την εταιρεία **……** κατά το έτος 2017 με την οποία υπήρχε ιδιωτικό συμφωνητικό, προφανώς αποτελούν έξοδα που πραγματοποίησε στο πλαίσιο της ανάθεσης για τα οποία αναζητά στο αρχείο του τα σχετικά αποδεικτικά.

**Ως προς την με αριθμό ……/2019 πράξη επιβολής προστίμου έτους 2012**

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 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,** με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ν.2238/94, 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».*

**Επειδή,** με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*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.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...».*

**Επειδή,** με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του*».

**Επειδή,** με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «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, 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. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. *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 ιδίου νόμου πενταετία**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο* ».

**Επειδή,** με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: 10. ... η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος, εδώ και πολλά χρόνια και το οποίο οφείλει να αξιοποιεί συστηματικά για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, δεδομένου, άλλωστε, ότι η χρήση του όχι μόνο προβλέπεται ειδικώς στο νόμο αλλά και διευκολύνεται σημαντικά, στη σύγχρονη εποχή, από την τεχνολογία, τις δυνατότητες τις οποίας υποχρεούται να αξιοποιεί η φορολογική Διοίκηση, προς εξυπηρέτηση της ταχύτητας, της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας των ελέγχων της (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 1738/2017, σκέψη 6 και Ολομ. ΣτΕ 2649/2017,σκέψη 33), σύμφωνα και με την αρχή ότι τα τεχνολογικά μέσα της Διοίκησης πρέπει να εξελίσσονται και να προσαρμόζονται ευλόγως, ώστε να εξυπηρετούν τις ανάγκες της ορθής και

αποτελεσματικής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και όχι η τελευταία να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται ενόψει των περιορισμών που προκύπτουν από τις υφιστάμενες τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες των ηλεκτρονικών συστημάτων της φορολογικής Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ 1445/2016 επταμ., σκέψη 8) ή από τις τυχόν ανεπάρκειες και ελλείψεις στην οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ελεγκτικών μηχανισμών της. Συναφώς, σημειώνεται ότι η φορολογική Διοίκηση, ανταποκρινόμενη στην ως άνω υποχρέωσή της, έχει ήδη αναπτύξει και θέσει σε λειτουργία ειδικό λογισμικό διασταύρωσης της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή των ελεγχόμενων φορολογούμενων. 12. ... 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. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 172/2018 κρίθηκε ότι ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που εμφανίζεται στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, ούτε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., ούτε η ανώνυμη καταγγελία, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.

**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 προηγουμένου 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 προηγουμένου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

**Επειδή,** σύμφωνα με 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 προηγουμένου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

**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, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 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 φορολογουμένου.

**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 <u>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</u>. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

**Επειδή,** ο έλεγχος προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα μεταξύ άλλων και για το έτος 2012 και από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του, διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 219.016,95 € καθαρής αξίας 178.062,57 € πλέον Φ.Π.Α. 40.954,38 €, για το ως άνω έτος. **Επειδή,** η προσβαλλόμενη με αριθ. **……**/2019 πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάση της από 21-10-2019 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, η οποία ερείδεται σε στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα, που σύμφωνα με την ΣτΕ 2934/2017 δεν δύνανται να αποτελέσουν

συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να καταστήσουν 10ετή τον χρόνο της παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4β' σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2α' του Ν. 2238/1994.

**Επειδή,** έχει παρέλθει ο (πενταετής) χρόνος παραγραφής την 31/12/2018 αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος βάσει του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή,** μετά τα παραπάνω, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών λόγων-ισχυρισμών του προσφεύγοντος ως προς την με αριθμό **……**/2019 πράξη επιβολής προστίμου έτους 2012

**<u>Ως προς τις με αριθμό ……/2019 έτους 2013 και με αριθμό ……/2019 έτους 2017 πράξεων επιβολής προστίμου.</u>**

**Επειδή,** ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ανυπαρξία των παραβάσεων προβάλλεται αλυσιτελώς και τυγχάνει όλως αόριστος καθώς δεν στηρίζεται σε συγκεκριμένα επιχειρήματά του προκειμένου να τον υποστηρίξει παρά μόνο στον γενικό ισχυρισμό του ότι ο ίδιος δεν υπέπεσε στις παραβάσεις που του καταλογίζονται.

**Επειδή,** όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 10.453,45 € αντιστοιχεί σε προκαταβολή έναντι μελλοντικής αμοιβής την οποία έλαβε από την εταιρεία με επωνυμία **……** δεν προσκομίστηκε η σύμβαση με την ως άνω εταιρεία, καθώς και έγγραφα που να αποδεικνύουν τις υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί, ποιες πρόκειται να παρασχεθούν και πότε, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή,** όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η πελάτης του **……**, κατά την εντολή του εμβάσματος προφανώς για κάποιο λόγο διαχειριστικό κατέγραψε στην αιτιολογία πίστωσης το όνομα του συζύγου της, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να τον υποστηρίξει , συνεπώς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι αποκλίσεις μεταξύ των πιστωτικών κινήσεων και των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς την εταιρεία **……** αποτελούν έξοδα που πραγματοποίησε στο πλαίσιο της ανάθεσης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να τον υποστηρίξει, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-10-2019 έκθεση ελέγχου του Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι με αριθμό **.....**/2019 και **.....**/2019 πράξεις επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2013 και 2017 αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες οι εν λόγω πράξεις πρέπει να απορριφθούν.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου **.....** ενδικοφανής προσφυγής του **.....** με ΑΦΜ **.....**και συγκεκριμένα:

**α)** την ακύρωση της με αριθμό **.....**/2019 πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2012, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

**β)** την επικύρωση της με αριθμό **.....**/2019 πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2013 και της με αριθμό **.....**/2019 πράξης επιβολής προστίμου αρθ.58Α ν.4174/2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, έτους 2017.

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

**1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2012-31/12/2012**

Πρόστιμο άρθρου αρθ.7 ν.4337/2015 : **0,00 €**

**2) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2013-31/12/2013 ΠΡΑΞΗ ……/2019**

Πρόστιμο άρθρου αρθ.7 ν.4337/2015 συνολικού ποσού **4.143,00 € .**

**3) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2017-31/12/2017 ΠΡΑΞΗ ……/2019**

Πρόστιμο άρθρου αρθ.58Α ν.4174/2013 συνολικού ποσού **578,25 € .**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**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.