



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 05/02/2021

Αριθμός Απόφασης: 497

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25/09/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ. και/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 και 01/01/2011 - 31/12/2011 αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. και/2020 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 και 01/01/2011 - 31/12/2011 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/07/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/09/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού Φ.Π.Α. ποσού 6.600,08 €, πλέον προστίμου του άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. και τόκων του άρθ. 53 του ΚΦΔ ποσού 7.106,31 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **13.706,39 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού Φ.Π.Α. ποσού 3.128,84 €, πλέον προστίμου του άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. και τόκων του άρθ. 53 του ΚΦΔ ποσού 3.368,82 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **6.497,66 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 24/07/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Αφορμή του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./2019 (εις./2019) δελτίο πληροφοριών, μετά της σχετικής από 02/08/2019 έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 του ελεγκτή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (αυτοτελές τμήμα γ1 προληπτικών ελέγχων Τρίπολης) και οι αριθ./2019,/2019,/2019 και/2019 εκδοθείσες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου πράξεις επιβολής προστίμου ν. 4337/2015 για μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων. Βάση των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και έλεγχος Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα, με βάση νέα-συμπληρωματικά στοιχεία.

Αιτία Ελέγχου – Σύντομο Ιστορικό

Στις 12/04/2017, οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αυτοτελές τμήμα ελέγχων Α4 (νυν ΓΙ τμήμα προληπτικών ελέγχων), και, βάσει της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου για έρευνα, της ίδιας Υπηρεσίας και κατόπιν προφορικής εντολής της εισαγγελέως Πρωτοδικών, κ., μετέβησαν

στην επαγγελματική εγκατάσταση του κ., ΑΦΜ, δικηγόρου, στην οδό στην, με την συνδρομή των αστυνομικών υπαλλήλων κ. (αρχιφύλακα) και κ. (αρχιφύλακα) και την παρουσία της ίδιας της Εισαγγελέως προκειμένου να πραγματοποιήσουν έρευνα στο γραφείο του ως άνω δικηγόρου. Από την έρευνα που διεξήχθη, ανευρέθηκε πλήθος ιδιόγραφων σημειώσεων του κ., οι οποίες αφορούσαν τις οικονομικές συναλλαγές που είχε με τους πελάτες του, και με τους συνεργάτες του στην διεκπεραίωση υποθέσεων απαλλοτρίωσης ακινήτων (μεταξύ των συνεργατών του ήταν και η προσφεύγουσα κ.). Επίσης ανευρέθηκαν διάφορα βιβλιάρια τραπεζικών λογαριασμών και ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης (cd και Η/Υ). Τα ως άνω κατασχέθηκαν με την με αριθμό/2017 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων- Αρχείων προκειμένου να επεξεργαστούν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου που διενεργούνταν στον κ. Η ως άνω Έκθεση Κατάσχεσης συντάχθηκε και υπογράφηκε από την ομάδα ελέγχου, από τους αστυνομικούς υπαλλήλους, την εισαγγελέα και τον ίδιο τον κ. και αντίγραφο αυτής επιδόθηκε στον κ. Επειδή από τον πρώτο έλεγχο στα κατασχεμένα στοιχεία, διαπιστώθηκε πως υπήρχαν καταγραφές για οικονομικές συναλλαγές - του κ. με την κ., δικηγόρο, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας εξέδωσε την με αριθμό/2018 εντολή διενέργειας μερικού ελέγχου-έρευνας στο όνομα της κ. για τις χρήσεις 2008 έως και 2011. Από την επεξεργασία των ως άνω κατασχεμένων και κυρίως από τις χειρόγραφες σημειώσεις του κ. διαπιστώθηκαν γενικά τα εξής:

1. Όλα τα χειρόγραφα έγγραφα που κατασχέθηκαν, καθώς και τα τετράδια, περιείχαν σημειώσεις του κ. σχετικά με υποθέσεις πελατών του, των οποίων τα ακίνητα απαλλοτριώθηκαν από την ή από το ΥΠ.Ε.ΧΩ.Δ.Ε. για την Νέα Εθνική Οδό.
2. Ο κ. κατέγραφε σε σελίδες Α4 τα ποσά που λάμβανε από, διάφορους πελάτες-ιδιοκτήτες ακινήτων ως αμοιβή του, για τις υπηρεσίες που τους παρείχε. Συγκεκριμένα κατέγραφε όνομα πελάτη, ημερομηνία και ποσό αμοιβής. Σε πολλές περιπτώσεις ανέγραφε και τον αριθμό του απαλλοτριωμένου ακινήτου. Τις ως άνω σημειώσεις, (σελίδες Α4), τις είχε εντός φακέλων (χάρτινων χρωματιστών) όπου ανέγραφε στο εξώφυλλο αυτών πως αφορούν το λογαριασμό του με τον ".....", που όπως αποδείχτηκε, πρόκειται για τον κ. του, συνεργάτη του στις υποθέσεις απαλλοτρίωσης ακινήτων ή/σε φακέλους που αφορούν τον λογαριασμό του με την ".....", που αποδείχθηκε πως πρόκειται για την, δικηγόρο, επίσης συνεργάτη του κ. και η οποία συστεγαζόταν επαγγελματικά με τον κ. κατά τα ελεγχόμενα έτη.
3. Τα ανεπίσημα στοιχεία που επεξεργάστηκε ο έλεγχος, αποτελούν σημειώσεις του κ. για αμοιβές που εισέπραττε από πελάτες του, κατά τα ελεγχόμενα έτη, τις οποίες τηρούσε ο ίδιος προς δική του διευκόλυνση, προκειμένου να κρατά λογαριασμό από ποιους πελάτες λάμβανε

αμοιβές, αλλά και προς εξασφάλιση των συναλλαγών του με τους συνεργάτες του κ. και κα, αφού διαπιστώθηκε ότι βάσει των αμοιβών που εισέπραττε απέδιδε με ποσοστό επί αυτών τις αμοιβές στους ανωτέρω συνεργάτες του.

4. Τα αναγραφόμενα σε αυτές τις σημειώσεις αποτελούν πραγματοποιημένες συναλλαγές του κ. αφού όπως διαπιστώθηκε κατέγραφε τις ημερομηνίες κατά τις οποίες λάμβανε ποσά ενώ όταν ήταν μεταγενέστερη η είσπραξη, το σημείωνε με ξεχωριστή εγγραφή δίπλα στο όνομα του πελάτη. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι βάσει των αμοιβών αυτών έδινε χρήματα στους συνεργάτες του, οπότε αφορούν βέβαιη είσπραξη ποσών από τους πελάτες του. Κατόπιν αυτών, τα ανεπίσημα στοιχεία αποτελούν αδιάσειστα τεκμήρια που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεση των συναλλαγών.

Συγκεκριμένα, όσο αφορά την προσφεύγουσα, ο έλεγχος κατέσχεσε τα εξής:

Έναν χάρτινο πράσινο φάκελο εντός του οποίου υπήρχαν σημειώσεις σχετικά με καταβολές ποσών στην "....." για τα έτη 2012, 2013, 2014 και 2015. Ο ως άνω φάκελος και οι εντός αυτού σημειώσεις αριθμήθηκαν από τους ελεγκτές με α/α κατάσχεσης έως

Έναν χάρτινο γαλάζιο φάκελο εντός του οποίου υπήρχαν σημειώσεις σχετικά με καταβολές ποσών στην "Δώρα" για τα έτη 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012. Ο ως άνω φάκελος και οι εντός αυτού σημειώσεις αριθμήθηκαν από τους ελεγκτές με α/α κατάσχεσης έως

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ για τις ένδικες χρήσεις 2010 και 2011. Αδυναμία εφαρμογής διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής επειδή δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των συμπληρωματικών στοιχείων. Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Πλημελλής διεξαγωγή των ελεγκτικών επαληθεύσεων και αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής και ανυπαρξίας νέων στοιχείων

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Αρχής συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να παρατείνουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου από πέντε σε δέκα έτη και όπως συγκεκριμένα αναφέρει:

«1.1.1 Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά ειδικά το δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, το οποίο αποτέλεσε την αφορμή για την διενέργεια του ελέγχου η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «... δεν αποτελεί καν συμπληρωματικό στοιχείο, και αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος, έλεγχο στοιχείων περί τραπεζικών λογαριασμών

του η εξέταση των οποίων αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε η Φορολογική Αρχή στη διάθεσή της κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να έχει εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα. Εξάλλου, τα στοιχεία που περιέχονται στο κρίσιμο εδώ υπ' αρ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αποτελούν στοιχεία τα οποία η Φορολογική Αρχή θα μπορούσε να έχει ήδη επεξεργαστεί από το έτος 2012, αλλά αμέλησε να το κάνει.»

Επειδή, η προσφεύγουσα στους ισχυρισμούς της αναφέρει ότι τα φερόμενα ως συμπληρωματικά στοιχεία αποτελούν στοιχεία τα οποία βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου ήδη από το 2012, ενώ στην από 02/08/2019 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Αυτοτελές Τμήμα Γ1 Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης) αναφέρεται με σαφήνεια ότι την 12/04/2017, οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αυτοτελές τμήμα ελέγχου Α4 (νυν Γ1 τμήμα προληπτικών ελέγχων), και βάσει της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου για έρευνα, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και κατόπιν προφορικής εντολής της εισαγγελέως Πρωτοδικών, μετέβησαν στην επαγγελματική εγκατάσταση του κ. και τα ανεπίσημα στοιχεία κατασχέθηκαν με την/2017 Έκθεση Κατάσχεσης προκειμένου να επεξεργαστούν.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«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 τον χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], 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) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, **2. ..., 3. ..., 4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., **β)** Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, 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, ...»

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 ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων

περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής....»

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 (2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθ. 68 (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 άρθρου 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...».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα στοιχεία που περιέχονται στο κρίσιμο εδώ υπ' αρ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αποτελούν στοιχεία τα οποία η Φορολογική Αρχή θα μπορούσε να έχει ήδη επεξεργαστεί από το έτος 2012, αλλά αμέλησε να το κάνει. Συγκεκριμένα αναφέρει: «1.1.2 Περαιτέρω, σε ό,τι αφορά τις χειρόγραφες σημειώσεις, τα βιβλιάρια τραπεζικών καταθέσεων και τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης που βρέθηκαν στο γραφείο του στο πλαίσιο του διενεργούμενου σε βάρος του ελέγχου το 2017 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας τα οποία κατασχέθηκαν από την Υπηρεσία, δεν αποτελούν επ' ουδενί συμπληρωματικά στοιχεία, ισχυρίζεται ότι αυτά τελούσαν εις γνώση της φορολογικής αρχής απ' το έτος 2012, προς επίρρωση δε των ισχυρισμών της αναφέρεται σε προγενέστερο έλεγχο του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου δυνάμει της εντολής/2012.»

Επειδή, στην σελίδα 79 της από 02/08/2019 έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αναφέρεται: «Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ (π.δ.186/92), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την 1118148/936/ΠΟΛ.3/24.11.1992 εγκύκλιο, και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση (σχετ. έγγραφο 1102926/859/22.12.2004), τα μη οριζόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ, βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα που δεν αποτελούν δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία, θεωρούνται ανεπίσημα τα οποία εκδίδονται αποκλειστικώς προς διευκόλυνση του επιτηδευματία ή προς ουσιαστική εξασφάλιση του συμβαλλόμενου με αυτόν.

Τα ανεπίσημα στοιχεία που επεξεργάστηκε ο έλεγχός μας, αποτελούν καταγραφές του κ. για αμοιβές που εισέπραττε από πελάτες του κατά τα ελεγχόμενα έτη τις οποίες τηρούσε ο ίδιος προς δική του διευκόλυνση, προκειμένου να κρατά λογαριασμό από ποιους πελάτες λάμβανε αμοιβές, αλλά και προς εξασφάλιση των συναλλαγών του με τους συνεργάτες μεταξύ αυτών και η ελεγχόμενη, αφού διαπιστώθηκε ότι βάσει των αμοιβών που εισέπραττε απέδιδε με ποσοστό επί αυτών τις αμοιβές σε αυτήν και κατέγραφε κάθε καταβολή ποσού.

Τα αναγραφόμενα σε αυτές τις σημειώσεις αποτελούν πραγματοποιημένες συναλλαγές του κ. αφού όπως διαπιστώθηκε κατέγραφε τις ημερομηνίες κατά τις οποίες κατέβαλε χρήματα στην ελεγχόμενη και επίσης κρατούσε λογαριασμό σχετικά με τι ακριβώς της όφειλε ανά έτος.

Κατόπιν αυτών, τα ανεπίσημα στοιχεία αποτελούν αδιάσειστα τεκμήρια που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεση των συναλλαγών.»

Επειδή, όπως ρητά αναφέρεται στη σελ.78 της σχετικής από 02/08/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 , που συντάχθηκε από τις ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας: «**Παρόλα αυτά, οι παρούσες διαπιστώσεις προέρχονται από την επεξεργασία κατασχεμένων ανεπίσημων στοιχείων που ανευρέθηκαν στην επαγγελματική εγκατάσταση του δικηγόρου και συνεργάτη της ελεγχόμενης, κ.**

Ο έλεγχός μας, για τα έτη 2008 έως και 2011, για τα οποία η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλου ελέγχου, **βασίστηκε σε νέα στοιχεία** που περιήλθαν σε γνώση μας από την έρευνα που διενεργήθηκε στο γραφείο του κ., κατ' εντολή της Εισαγγελέως και συγκεκριμένα από ανεπίσημες σημειώσεις του ιδίου σχετικά με ποσά που λάμβανε ως αμοιβή από πελάτες του καθώς και ποσά που κατέβαλε στους συνεργάτες του.

Τα στοιχεία αυτά δεν είχε την δυνατότητα να τελεί σε γνώση ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. γιατί:

Τα ανεπίσημα στοιχεία γενικώς δεν είναι στοιχεία τα οποία έχει η φορολογική αρχή στην διάθεσή της ή οφείλει να έχει. Είναι στοιχεία που μπορεί να βρεθούν οποιαδήποτε χρονική στιγμή και σε οποιαδήποτε μέρος. Δεν είναι σίγουρο πως βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του κάθε φορολογούμενου συνεχώς. Ο φορολογούμενος μπορεί να τα φυλάσσει ακόμα και στο σπίτι του ή όπου αλλού θεωρεί ότι είναι ασφαλή και η φορολογική αρχή, ακόμα και να έχει πραγματοποιήσει έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση μια δεδομένη χρονική στιγμή, να μην τα εντοπίσει.

Ο φορολογούμενος που αποκρύπτει φορολογητέα ύλη και κρατάει στοιχεία (ανεπίσημα) σχετικά με τις πραγματικές συναλλαγές του με πελάτες ή προμηθευτές, **πάντα επιδεικνύει την δέουσα επιμέλεια και λαμβάνει τα απαραίτητα προσήκοντα προς διαφύλαξη αυτών μέτρα, προκειμένου αυτά να μην περιέλθουν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής.** Και για το λόγο αυτό, η ανεύρεση αυτών είναι δύσκολη και στις περισσότερες περιπτώσεις προκύπτει συμπληρωματικά.

Εξάλλου στην συγκεκριμένη περίπτωση, τα συμπληρωματικά στοιχεία ανευρέθηκαν στην επαγγελματική εγκατάσταση τρίτου.

Για τους ανωτέρω λόγους, τα ανεπίσημα στοιχεία είναι συμπληρωματικά στοιχεία και οι χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 εμπίπτουν σε δεκαετή παραγραφή για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφού σύμφωνα με το άρθρο 68 §2 του ν. 2238/1994.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει για τις υπό κρίση χρήσεις 2008 και 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 και το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα επέχει θέση αρχικών φύλλων ελέγχου, ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. περί δεκαετούς παραγραφής λόγω νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

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

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει και τις χρήσεις 2010 και 2011, στην φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-15 του Ν. 3296/2004 όπως ίσχυαν (Αυτοέλεγχος) επομένως έχει εκδοθεί εντός της πενταετίας αρχικό φύλλο ελέγχου ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. περί δεκαετούς παραγραφής λόγω νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **17 παρ. 2 του Ν.3296/2004**:

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

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελούν και τα δελτία πληροφοριών και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής.

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...../...../2019 εντολή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου (επανελέγχου) των χρήσεων 2008-2011 επειδή περιήλθαν εις γνώση της φορολογικής αρχής **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία**, καθότι προέκυψαν ευρήματα που να δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, βάσει της ΠΟΛ 1191/2017 – γνωμ. ΝΣΚ 265/2017.

Επειδή βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι:

α) τα συμπληρωματικά (νέα) αυτά στοιχεία, περιήλθαν σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου πέραν της πενταετίας αφού το υπ' αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, μετά της σχετικής από 02/08/2019 έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, έχει ημερομηνία **04/09/2019**.

Επομένως, η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν τα είχε υπόψη της κατά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/2010, την υποβολή δηλώσεων κατά τις διατάξεις των άρθρων 13-15 ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου και την οριστικοποίηση των αρχικών φορολογικών εγγραφών.

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, τα υπό κρίση έτη 2010 και 2011 έχουν περαιωθεί στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. (κατά τις διατάξεις των άρθρων 13-15 του Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου) και επέχουν θέση αρχικού φύλλου ελέγχου και για την φορολογία Φ.Π.Α. (ΠΟΛ 1098/2011).

Επειδή, για όλους τους ανωτέρω λόγους, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 36 και 72 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει, των άρθρων 68 § 2 και 84 §4 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις, του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010, και του ν. 3296/2004, περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου – πράξεων προσδιορισμού και ο χρόνος της δεκαετούς παραγραφής, για την έκδοση των υπό κρίση καταλογιστικών πράξεων Φ.Π.Α.

**για τη χρήση 2010 (οικ. έτος 2011) συμπληρώνεται στις 31-12-2021 και
για τη χρήση 2011 (οικ. έτος 2012) συμπληρώνεται στις 31-12-2022.**

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων καθώς και περί μη ύπαρξης νέων στοιχείων όπου και στηρίζεται η δεκαετής (10) παραγραφή των υπό κρίση χρήσεων, κρίνεται αβάσιμος και κατ' επέκταση απορριπτέος.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελούς διεξαγωγής των ελεγκτικών επαληθεύσεων και αοριστίας της Έκθεσης Ελέγχου

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, είχε προηγηθεί έλεγχος ΚΒΣ, τα αποτελέσματα του οποίου είχαν επαρκώς αιτιολογηθεί και θεμελιωθεί στην από 02/08/2019 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Αυτοτελές Τμήμα Γ1 Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης), η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 30/10/2019, μαζί με τις υπ. αριθμ./2019,/2019,/2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου κατ' άρθρο 7 §3 του Ν.4337/2015 και ως εκ τούτου είχε λάβει γνώση των πραγματικών περιστατικών. Επί των πράξεων αυτών η προσφεύγουσα κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή στις 26/11/2019 ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 Απόφαση της Υπηρεσίας και η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/23-03-2020 έγγραφο της ΔΕΔ. Στην εν λόγω Απόφαση της ΔΕΔ έχει απαντηθεί και απορριφθεί ο συγκεκριμένος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως εξής:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 64 «Επαρκής Αιτιολογία» του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, λόγω εμπλοκής της σε υπόθεση άλλου ελεγχόμενου και συγκεκριμένα του συνεργάτη της κ., για τον οποίο ανευρέθη πλήθος ιδιόγραφων σημειώσεων, οι οποίες αφορούσαν οικονομικές συναλλαγές που είχε με τους πελάτες του και με συνεργάτες του στην διεκπεραίωση υποθέσεων απαλλοτρίωσης ακινήτων. Τα εν λόγω στοιχεία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο για περαιτέρω επεξεργασία, από την οποία διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Όλα τα χειρόγραφα έγγραφα που κατασχέθηκαν, καθώς και τα τετράδια, περιείχαν σημειώσεις του κ. σχετικά με υποθέσεις πελατών του, των οποίων τα ακίνητα απαλλοτριώθηκαν από την ή από το ΥΠ.Ε.ΧΩ.Δ.Ε. για την Νέα Εθνική Οδό.
2. Ο κ. κατέγραφε σε σελίδες Α4 τα ποσά που λάμβανε από, διάφορους πελάτες-ιδιοκτήτες ακινήτων ως αμοιβή του, για τις υπηρεσίες που τους παρείχε. Συγκεκριμένα κατέγραφε όνομα πελάτη, ημερομηνία και ποσό αμοιβής. Σε πολλές περιπτώσεις ανέγραφε και τον αριθμό του απαλλοτριωμένου ακινήτου. Τις ως άνω σημειώσεις, (σελίδες Α4), τις είχε εντός φακέλων (χάρτινων χρωματιστών) όπου ανέγραφε στο εξώφυλλο αυτών πως αφορούν το λογαριασμό του με τον ".....", που όπως αποδείχτηκε, πρόκειται για τον κ. του ..., συνεργάτη του στις υποθέσεις απαλλοτρίωσης ακινήτων ή/σε φακέλους που αφορούν τον λογαριασμό του με την ".....", που αποδείχθηκε πως πρόκειται για την , δικηγόρο, επίσης συνεργάτη του κ. και η οποία συστεγαζόταν επαγγελματικά με τον κ. κατά τα ελεγχόμενα έτη.
3. Τα ανεπίσημα στοιχεία που επεξεργάστηκε ο έλεγχος, αποτελούν σημειώσεις του κ. για αμοιβές που εισέπραττε από πελάτες του, κατά τα ελεγχόμενα έτη, τις οποίες τηρούσε ο ίδιος προς δική του διευκόλυνση, προκειμένου να κρατά λογαριασμό από ποιους πελάτες λάμβανε αμοιβές, αλλά και προς εξασφάλιση των συναλλαγών του με τους συνεργάτες του κ. και κα, αφού διαπιστώθηκε ότι βάσει των

αμοιβών που εισέπραττε απέδιδε με ποσοστό επί αυτών τις αμοιβές στους ανωτέρω συνεργάτες του.

4. Τα αναγραφόμενα σε αυτές τις σημειώσεις αποτελούν πραγματοποιημένες συναλλαγές του κ. αφού όπως διαπιστώθηκε κατέγραφε τις ημερομηνίες κατά τις οποίες λάμβανε ποσά ενώ όταν ήταν μεταγενέστερη η είσπραξη, το σημείωνε με ξεχωριστή εγγραφή δίπλα στο όνομα του πελάτη. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι βάσει των αμοιβών αυτών έδινε χρήματα στους συνεργάτες του, οπότε αφορούν βέβαιη είσπραξη ποσών από τους πελάτες του.

Επειδή, στην από 02/08/2019 σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (σελ. 78-80) αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Όσο αφορά τα αναφερόμενα στον έλεγχο που διεξάγουμε στον κ., είναι ξεχωριστή υπόθεση και **δεν αφορά την ελεγχόμενη**.

Την κ. είχαμε καλέσει ως μάρτυρα στην υπόθεση "....." και όχι στην υπόθεση του κ., όπως αφήνει να εννοηθεί στο ως άνω υπόμνημα.

Παρόλα αυτά, οι παρούσες διαπιστώσεις προέρχονται από την επεξεργασία κατασχεμένων ανεπίσημων στοιχείων που ανευρέθηκαν στην επαγγελματική εγκατάσταση του δικηγόρου και συνεργάτη της ελεγχόμενης, κ.

Ο έλεγχός μας στην κ. ξεκίνησε λόγω των ανωτέρω κατασχεμένων ανεπίσημων στοιχείων.

Ο έλεγχός μας, για τα έτη 2008 έως και 2011, για τα οποία η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλου ελέγχου, βασίστηκε σε νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση μας από την έρευνα που διενεργήθηκε στο γραφείο του κ., κατ' εντολή της Εισαγγελέως και συγκεκριμένα από ανεπίσημες σημειώσεις του ίδιου σχετικά με ποσά που λάμβανε ως αμοιβή από πελάτες του καθώς και ποσά που κατέβαλε στους συνεργάτες του.

Τα στοιχεία αυτά δεν είχε την δυνατότητα να τελεί σε γνώση ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. γιατί:

Τα ανεπίσημα στοιχεία γενικώς δεν είναι στοιχεία τα οποία έχει η φορολογική αρχή στην διάθεσή της ή οφείλει να έχει. Είναι στοιχεία που μπορεί να βρεθούν οποιαδήποτε χρονική στιγμή και σε οποιαδήποτε μέρος. Δεν είναι σίγουρο πως βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του κάθε φορολογούμενου συνεχώς. Ο φορολογούμενος μπορεί να τα φυλάσσει ακόμα και στο σπίτι του ή όπου αλλού θεωρεί ότι είναι ασφαλή και η φορολογική αρχή, ακόμα και να έχει πραγματοποιήσει έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση μια δεδομένη χρονική στιγμή, να μην τα εντοπίσει.

Ο φορολογούμενος που αποκρύπτει φορολογητέα ύλη και κρατάει στοιχεία (ανεπίσημα) σχετικά με τις πραγματικές συναλλαγές του με πελάτες ή προμηθευτές, πάντα επιδεικνύει την δέουσα επιμέλεια

και λαμβάνει τα απαραίτητα προσήκοντα προς διαφύλαξη αυτών μέτρα, προκειμένου αυτά να μην περιέλθουν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Και για το λόγο αυτό, η ανεύρεση αυτών είναι δύσκολη και στις περισσότερες περιπτώσεις προκύπτει συμπτωματικά.

Εξάλλου στην συγκεκριμένη περίπτωση, τα συμπληρωματικά στοιχεία ανευρέθηκαν στην επαγγελματική εγκατάσταση τρίτου.

Για τους ανωτέρω λόγους, τα ανεπίσημα στοιχεία είναι συμπληρωματικά στοιχεία και οι χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 εμπίπτουν σε δεκαετή παραγραφή για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφού σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 2 του Ν2238/94:

.....
Ενώ σύμφωνα με το άρθρο 84 , παρ. του ίδιου νόμου:

.....
Ως εκ τούτου, είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου για τις ως άνω χρήσεις από την Φορολογική Διοίκηση.

Όσο αφορά το βάρος της απόδειξης:

Ο έλεγχός μας βασίστηκε σε ανεπίσημα στοιχεία τα οποία κατασχέθηκαν από την επαγγελματική εγκατάσταση του κ. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ (π.δ.186/92), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την 1118148/936/ ΠΟΛ.3/24.11.1992 εγκύκλιο, και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση (σχετ. έγγραφο 1102926/859/22.12.2004), τα μη οριζόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ, βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα που δεν αποτελούν δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία, θεωρούνται ανεπίσημα, τα οποία εκδίδονται αποκλειστικώς προς διευκόλυνση του επιτηδευματία ή προς ουσιαστική εξασφάλιση του συμβαλλόμενου με αυτόν.

Τα ανεπίσημα στοιχεία που επεξεργάστηκε ο έλεγχός μας, αποτελούν καταγραφές του κ. για αμοιβές που εισέπραττε από πελάτες του κατά τα ελεγχόμενα έτη, τις οποίες τηρούσε ο ίδιος προς δική του διευκόλυνση, προκειμένου να κρατά λογαριασμό από ποιους πελάτες λάμβανε αμοιβές, αλλά και προς εξασφάλιση των συναλλαγών του με τους συνεργάτες του, μεταξύ αυτών και η ελεγχόμενη, αφού διαπιστώθηκε ότι βάσει των αμοιβών που εισέπραττε απέδιδε με ποσοστό επί αυτών, τις αμοιβές σε αυτήν και κατέγραφε κάθε καταβολή ποσού.

Τα αναγραφόμενα σε αυτές τις σημειώσεις αποτελούν πραγματοποιημένες συναλλαγές του κ. αφού όπως διαπιστώθηκε, κατέγραφε τις ημερομηνίες κατά τις οποίες κατέβαλε χρήματα στην ελεγχόμενη, και επίσης κρατούσε λογαριασμό σχετικά με το τι ακριβώς της όφειλε ανά έτος.

Κατόπιν αυτών, τα ανεπίσημα στοιχεία αποτελούν αδιάσειστα τεκμήρια που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεση των συναλλαγών

Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καταγράψαμε περιληπτικά τις διαπιστώσεις μας αναφέροντας όμως ότι αυτές οι διαπιστώσεις προήλθαν από την επεξεργασία κατασχεμένων ανεπίσημων στοιχείων που ανευρέθηκαν στην έδρα του κ. Αντίγραφα αυτών των ανεπίσημων επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη προς δική της ενημέρωση.

Η ελεγχόμενη δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια και δεν προσήλθε στην Υπηρεσία μας προκειμένου να λάβει επιτόπου γνώση των πρωτότυπων κατασχεμένων και να καταθέσει τις απόψεις της επί αυτών, όπως την είχαμε ενημερώσει ότι μπορεί να το κάνει μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου, με το υπ' αριθμ Σ.Δ.Ε. – Κλήση προς Ακρόαση που της επιδόθηκε.

Αναλυτικά οι διαπιστώσεις μας εμπεριέχονται στην παρούσα έκθεση ελέγχου, όπου έχουμε καταγράψει επακριβώς τα στοιχεία βάσει των οποίων διαπιστώθηκαν παραβάσεις από την ελεγχόμενη και αιτιολογήθηκε κάθε μια από αυτές ξεχωριστά.»

Επειδή, ο έλεγχος σε κάθε στάδιό του, πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Στα ανωτέρω πλαίσια επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ./18 έγγραφο, με το οποίο της γνωστοποιήθηκε την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, βάσει των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 του ν.4174/2013 όπως ισχύει με τις τροποποιήσεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018. Επίσης επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα όλα τα στοιχεία εκείνα που αφορούν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε, πως όπου ο κ. καταγράφει το όνομα «.....» αναφέρεται στην κ.

Επειδή, τα κατασχεμένα ανεπίσημα στοιχεία αποτελούν αδιάσειστα τεκμήρια που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεση των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ.

Επειδή, στο Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου καταγράφονται περιληπτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ενώ στην Έκθεση Ελέγχου καταγράφονται αναλυτικά οι διαπιστώσεις ελέγχου, συγκεκριμενοποιούνται και αιτιολογούνται επακριβώς οι παραβάσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, τα ανεπίσημα κατασχεμένα στοιχεία νομίμως κατασχέθηκαν από την επαγγελματική εγκατάσταση του κ., μονογράφησαν από τους ελεγκτές και στη συνέχεια παραδόθηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία εξέδωσε αρμοδίως τις αντίστοιχες εντολές επεξεργασίας αυτών. Για την ανωτέρω κατάσχεση συντάχθηκε η με αριθμό/2017 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων – Αρχείων και υπογράφηκε από την ομάδα ελέγχου, από τους αστυνομικούς υπαλλήλους, την εισαγγελέα και τον ίδιο τον κ. και αντίγραφο αυτής επιδόθηκε στον κ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς ουσιαστική αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, στην Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, περιέχεται σαφή και λεπτομερή αιτιολογία του τρόπου με τον οποίο ο έλεγχος κατέληξε στα συμπεράσματά του, παρέχοντας στο σώμα της σε φωτογραφία όλες τις ιδιόγραφες σημειώσεις του κ. και τον ενδεδειχθέν τρόπο επεξεργασίας αυτών, ώστε να μην αφήνει αμφιβολίες για το πόρισμά του.

Επειδή, περαιτέρω, η διαπίστωση των παραβάσεων στην φορολογία ΚΒΣ και ο καταλογισμός των προστίμων αποτέλεσε τη βασική αιτία για τη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων στις υπόλοιπες φορολογίες Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα και με την απόφαση Σ.Τ.Ε. 884/2016, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ.1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος.

Επειδή, ο έλεγχος βασίστηκε στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο παρατίθεται στο κείμενο της οικίας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που επισυνάπτεται στις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/08/2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καθώς και στην από 24/07/2020 Έκθεση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/09/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας του, με ΑΦΜ

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

1. Υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Διαφορά φόρου	6.600,08 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.300,04 €

Τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ	3.806,27 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.706,39 €

2. Υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Διαφορά φόρου	3.128,84 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.564,42 €
Τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ	1.804,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.497,66 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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