



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 23/02/2022

Αριθμός απόφασης: 597

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/09/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 10.849,65 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.202,10 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **14.051,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 17/09/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι, μετά από έλεγχο που διενήργησε η Υποδιεύθυνση Γ' – Τμήμα Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά την περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, η ανωτέρω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών εκδόθηκε συνεπεία της λήψης του με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020 / 05-11-2020 Δελτίου, με θέμα «Αποστολή φακέλου υπόθεσης - Δελτίο Πληροφοριών» με αριθμ. Υπόθεσης /2020, με συνημμένη την από 30/10/2020 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)».

Σύμφωνα με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση, κατόπιν επώνυμης καταγγελίας σε βάρος του προσφεύγοντος, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία του, καθώς και στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα 01/01/2013 έως 31/12/2014. Ο έλεγχος επεξεργάστηκε το πλήθος των λογαριασμών του προσφεύγοντος και κατόπιν ανάλυσης και ελέγχου των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις κ.λπ.) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του, εντόπισε τις πρωτογενείς καταθέσεις που δεν είχαν σαφή προέλευση και, αφού έλαβε υπόψη του τα υπομνήματα και προσκομισθέντα έγγραφα, κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2014, δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 47.172,44 ευρώ. Περαιτέρω διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ποσού 6.600,00 ευρώ, καθώς έξι (6) μη ονομαστικές πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα, δεν αντιστοιχίστηκαν με πελάτες του προσφεύγοντος, ώστε να καταλογιστεί μη έκδοση φορολογικού στοιχείου και συνεπώς καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή. Με βάση τα ανωτέρω, ως προς τη φορολογία του Φ.Π.Α., καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014 οι κάτωθι αποκρυσταλλώσιμες φορολογητέες εκροές και Φ.Π.Α. εκροών των περιοδικών δηλώσεων:

Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος (ΕΩΣ)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. ΕΚΡΟΩΝ
1/1/2014	31/3/2014	516,41	118,77
1/4/2014	30/6/2014	206,58	47,51
1/7/2014	30/9/2014	321,50	73,95
1/10/2014	31/12/2014	46.127,95	10.609,45
	ΣΥΝΟΛΑ	47.172,44	10.849,68

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διενήργησε έλεγχο βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη:

α) τις διατάξεις της με αριθμ. Α.1413/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.,

β) τις καταλογισθείσες παραβάσεις της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 (υπ' αριθμ. &/2020 πράξεις επιβολής προστίμου), επί των οποίων δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή άρθρου 63 ν. 4174/2013,

γ) την ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία το αποκρυβέν φορολογητέο εισόδημα φορολογικού έτους 2014 ανέρχεται σε 53.772,44 ευρώ, το οποίο αναλύεται σε 47.172,44 ευρώ (καθαρή αξία μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων) και σε 6.600,00 ευρώ (προσαύξηση περιουσίας άγνωστης προέλευσης).

δ) το με αριθμ. πρωτ./2021 υπόμνημα του προσφεύγοντος σε απάντηση του με αριθμ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου,

κατέληξε στο πόρισμα ότι δε διαφοροποιούνται οι αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου και προσδιόρισε τις συνολικές φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΠΑ

Συνολικές εκροές δήλωσης	68.301,67
Φορολογητέες εκροές δήλωσης	68.254,62
Πλέον αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων	47.172,44
Σύνολο Φορολογητέων εκροών ελέγχου	115.427,06

με ανάλυση στις φορολογικές περιόδους, ως εξής:

Διαχ. Περίοδος (από)	Διαχ. Περίοδος (έως)	Φορολογητέες Εκροές Δήλωσης	Αποκρυβείσες Εκροές	Σύνολο Φορολογητέων Εκροών Ελέγχου	Φορολογητέες Εισροές
1/1/2014	31/3/2014	9.445,50	516,41	9.961,91	1.819,77
1/4/2014	30/6/2014	45.944,00	206,58	46.150,58	1.000,67
1/7/2014	30/9/2014	5.248,12	321,50	5.569,62	1.780,92
1/10/2014	31/12/2014	7.617,00	46.127,95	53.744,95	1.324,25
ΣΥΝΟΛΟ		68.254,62	47.172,44	115.427,06	5.925,61

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό, την κοινοποίηση πράξεων που αφορούν τον υπολογισμό, τον καταλογισμό και την είσπραξη του Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 έχει παραγραφεί.

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

«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:

.....

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

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000:

«3. 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 στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 36 Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

.....

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 5 του ν. 4174/2013:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ.1165/2016 αναφέρεται ότι από την ως άνω διάταξη προβλέπεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί επανέλεγχο στις περιπτώσεις που προκύπτουν νέα στοιχεία, δηλαδή στοιχεία που δεν θα μπορούσαν να είναι γνωστά στη φορολογική διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, με τις νέες διατάξεις του ν. 4174/2013, τα «νέα στοιχεία» αναφέρονται με την ίδια έννοια όπως αναφέρονταν τα «συμπληρωματικά στοιχεία» κατά την έννοια των προϊσχυουσών διατάξεων των άρθρων 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και 68 παρ. 2 περ. α' του ν. 2238/1994.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι:

«Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

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, εν συνεχεία των ανωτέρω αποφάσεων, εκδόθηκε η ΠΟΛ.1194/2017 εγκύκλιος της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 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.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣΤΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, **τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).**»

Επειδή επιπλέον με την υπ' αριθμ. 172/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν αποτελούν «συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο», κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προς εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, η Πληροφοριακή Έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., ήτοι άλλης ελεγκτικής αρχής, η οποία προέκυψε κατόπιν ελέγχου της κινήσεως των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου, ήτοι ενεργείας, που αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακριβείας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Αρχή κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα. Ειδικότερα, στη σκέψη 18 αναφέρονται τα εξής:

«18. « [.....] δεδομένου ότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 12, δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσείοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες ούτε, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το εμπροθέσμως κατατεθέν μετά τη συζήτηση υπόμνημά του, η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., με την οποία έγινε επεξεργασία των στοιχείων που προέκυπταν από τις τραπεζικές καταθέσεις με αντιπαραβολικό έλεγχο τους με τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος, από την οποία (επεξεργασία) -και όχι από μόνες τις τραπεζικές καταθέσεις-, κατά το Δημόσιο πάντοτε, προέκυψε η διαφορά της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ανά χρήση. Και αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία αυτή προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό, προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος του αναιρεσείοντος, έλεγχο στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών του, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014 προβάλλοντας ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών έλαβε υπόψη του τις διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες προέκυψαν από το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020 / 05-11-2020

Πληροφοριακό Δελτίο επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, αποδέχτηκε τις διαπιστώσεις και προσδιόρισε τα εισοδήματα τα οποία προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και αυτά που προέρχονται από άγνωστη πηγή και λογίζονται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 30/10/2020 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Υποδιεύθυνση Γ' - Τμήμα Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή διενήργησε έλεγχο πρωτογενών πιστώσεων-καταθέσεων στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος που τηρούσε σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής.

Επειδή οι πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα προέρχονται αποκλειστικά από λογαριασμούς της ημεδαπής και ως εκ τούτου δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας καθώς σύμφωνα με την προαναφερόμενη υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ημεδαπής 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

Επειδή εξάλλου δεν προκύπτει ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, δε θα μπορούσαν να έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, η έκδοση οριστικών πράξεων δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής ως προς τη φορολογία του Φ.Π.Α. ορίζεται πενταετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 παραγράφηκε στις 31/12/2020.

Επειδή συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 17/09/2021 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 27/09/2021, ήτοι μετά τις 31/12/2020, οπότε συμπληρωνόταν ο χρόνος της πενταετούς παραγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 του ν. 2859/2000 και 36 του ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου για το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, λόγω παραγραφής.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	68.254,62	115.427,06	68.254,62	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	5.925,61	5.925,61	5.925,61	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	15.698,57	26.548,22	15.698,57	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	15.698,57	15.698,57	15.698,57	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		10.849,65		
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		3.202,10		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		14.051,75		0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.