



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13/03/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός Απόφασης: 563

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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)

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 26/11/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ.,, και/2019 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.,, και/2019 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02/08/2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/11/2019 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./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 20.057,50 €, για την χρήση 2008, λόγω μη έκδοσης δέκα τριών (13) στοιχείων εσόδων, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλο στοιχείο εσόδου, αξίας εκάστου > 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 80.230,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 και 3 του άρθρου 13 του Π.Δ 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ίδιου ως άνω Π.Δ., που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 5 του ν.2523/1997 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθ. 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 33.592,31 €, για την χρήση 2009, λόγω μη έκδοσης δέκα τεσσάρων (14) στοιχείων εσόδων, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλο στοιχείο εσόδου, αξίας εκάστου > 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 128.900,00 € και επτά (7) στοιχείων εσόδων, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλο στοιχείο εσόδου, αξίας εκάστου < 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 και 3 του άρθρου 13 του Π.Δ 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ίδιου ως άνω Π.Δ., που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 5 του ν.2523/1997 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθ. 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 29.750,81 €, για την χρήση 2010, λόγω μη έκδοσης δέκα έξι (16) στοιχείων εσόδων, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλο στοιχείο εσόδου, αξίας εκάστου > 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 118.203,26 € και ενός (1) στοιχείου εσόδου, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλο στοιχείο εσόδου, αξίας εκάστου < 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 813,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 και 3 του άρθρου 13 του Π.Δ 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ίδιου ως άνω Π.Δ., που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 5 του ν.2523/1997 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθ. 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 2.642,31 €, για την χρήση 2011, λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με ποσό

συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 10.569,23 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 και 3 του άρθρου 13 του Π.Δ 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ίδιου ως άνω Π.Δ., που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 5 του ν.2523/1997 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθ. 7 του ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 02/08/2019 Έκθεσης 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.

Αιτία Ελέγχου – Σύνοτομο 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 Κορίνθου, κ., μετέβησαν στην επαγγελματική εγκατάσταση του κ., ΑΦΜ, 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 διενεργούνται 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., 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 ΕΡΓΑ ΟΣΕ Α.Ε. 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 "....." 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. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διαχειριστικών περιόδων 2008, 2009, 2010 και 2011 - Αδυναμία εφαρμογής διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής επειδή δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Μη νόμιμος ο έλεγχος βάσει διατάξεων νόμου που έχουν καταργηθεί. Με το νόμο 4337/2015, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/92, του άρθρου 5 του νόμου 2523/97 και το άρθρο 55

του ν. 4174/2013 έχουν καταργηθεί, συνεπώς ο έλεγχος με καταργημένες διατάξεις είναι άκυρος.

3. Εφαρμογή του αρ.3 του ν.4337/2015 – Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου. Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμων του ΚΒΣ πρέπει να ακυρωθούν και να εφαρμοστεί το άρθρο 3 του νόμου 4337/2015. Σε διαφορετική περίπτωση ο αποκλεισμός μου από το ευνοϊκότερο καθεστώς που θεσπίζει ο ανωτέρω νόμος συνιστά κατάφωρη παραβίαση της συνταγματικά θεμελιωμένης αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης καθώς και της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη. Από την συνδυαστική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι μετά την 17^η-10-2015, ημερομηνία κατά την οποία δημοσιεύτηκε ο ν.4337/2015, το άρθρο 55 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 παύει να ισχύει, πράγμα που σημαίνει ότι καταργείται η επιβολή προστίμων για οποιεσδήποτε παραβάσεις..... Από τα παραπάνω συνάγεται, ότι στην περίπτωση μας πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 3 του ν.4337/2015 με την οποία καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, οι οποίες είχαν καταργήσει το άρθρο 5 & 6 του ν.2523/97, να κριθούν οι αποδοθείσες σε μένα παραβάσεις ατιμώρητες και να ακυρωθούν οι αποφάσεις της Δ.Ο.Υ. για όλες τις χρήσεις.
4. Ακυρότητα λόγω αοριστίας, ελλείψεως αιτιολογίας, αναπόδεικτου, ανυπόστατου και ουσιωδών ελλείψεων της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου. «Επειδή για την παρακολούθηση των εργασιών μου τηρούσα σε όλες τις χρήσεις βιβλία Β΄ κατηγορίας. Το 2018, υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ μου έστειλαν πρόσκληση για να προσκομίσω βιβλία και στοιχεία για τις χρήσεις των ετών 2008-2012. Μετά ταύτα τα προσκόμισα μόνο για το έτος 2012 αφού όλες οι άλλες χρήσεις είχαν παραγραφεί και είχα προηγουμένως νόμιμα καταστρέψει τα τηρούμενα; Βιβλία και στοιχεία των προηγούμενων χρήσεων (έως την χρήση του 2011). Εν συνεχεία η εν λόγω Υπηρεσία ενήργησε φορολογικό έλεγχο στην έδρα της και στις 30-12-2019 η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου μου επέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων για χρήσεις που έχουν παραγραφεί, εξ υπαιτιότητας των οργάνων της φορολογικής αρχής, λόγω έλλειψης της προσήκουσας επιμέλειας. Επειδή το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογούσα αρχή σύμφωνα με νόμους και την πάγια δικαστηριακή νομολογία.
5. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω μη επίδοσης αντιγράφου έκθεσης κατάσχεσης. Από τη διάταξη του άρθρου 36§4 εδ. 8 Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: «Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογουμένου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση όμως, ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου εις βάρος του τρίτου, θα επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής». Στην προκειμένη περίπτωση τα φερόμενα ως νέα στοιχεία ΚΑΤΑΣΧΕΘΗΚΑΝ (όπως η φορολογική αρχή αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.) από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στο γραφείο του δικηγόρου κ. (τρίτου),

παρά ταύτα στις προσβαλλόμενες πράξη δεν επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να καθίσταται άκυρες λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επειδή με βάση την έκθεση κατάσχεσης και τα ανεπίσημα στοιχεία εκδόθηκαν οι πράξεις επιβολής προστίμων.

6. Παραβίαση Αρχής Αμεροληψίας – Παραβίαση Αρχής Χρηστής Διοίκησης και Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης – Κατάχρηση Εξουσίας – Ανύπαρκτη Αιτιολογία της Εκθέσεως Ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχτεί ο έλεγχος επαρκώς. Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου δεν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις αν και είχαν οι ελεγκτές τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής μας. Επειδή στην προκείμενη περίπτωση υφίσταται πρόδηλη παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, και περαιτέρω ως ειδικότερων εκφάνσεών της, των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αλλά και κατάχρηση εξουσίας εκ των αρμοδίων οργάνων, αφού ποτέ δεν έλαβα τα χρήματα που αναφέρονται στα ανεπίσημα έγγραφα που υπάρχουν στην έκθεση ελέγχου. Εν κατακλείδι, από το σύνολο των αναπτυχθέντων προκύπτει ότι δεν είναι νόμιμο το σκεπτικό του δήθεν ελέγχου, όντας υποθετικό, αυθαίρετο, εσφαλμένο, ψεύτικο και αναιτιολόγητο, ευρίσκεται πολύ μακράν από του να θεμελιώνει, έστω και στοιχειωδώς, την πορισματική του διαπίστωση ότι δήθεν έλαβα τα χρήματα που αναφέρονται στα ανεπίσημα έγγραφα και δεν εξέδωσα Α.Π.Υ.. Κατά συνέπεια, η ως άνω ελεγκτική διαπίστωση είναι προδήλως απρόσφορη και αλυσιτελής να στηρίξει τις αποδοθείσες εις βάρος μου φορολογικές παραβάσεις και δη μετά της δεούσης βεβαιότητας, όπως αξιώνει ο ΚΦΑΣ, η ελεγκτική εν γένει διαδικασία και η πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων με επέκταση την απόρριψη των βιβλίων μου ως ανακριβών.

Ως προς τον 1° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής

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 διενέργειας 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

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 οριζομένων 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' έλεγχου διαπίστωση της προαναφερθείσας 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 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, 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 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, συμψηφιζομένου 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 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, στην παρ 10 του ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/17.5.2016 Παροχή διευκρινήσεων σχετικά με την έκδοση και την περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει ν.3888/2010 ύστερα από την δημοσίευση του ν.4337/2015:

«Δεδομένων των ανωτέρω, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.»

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, 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 καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2008 (οικ. έτος 2009) **συμπληρώνεται στις 31-12-2019**, για τη χρήση 2009 (οικ. έτος 2010) **συμπληρώνεται στις 31-12-2020**, 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 απορριπτός.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με το νόμο 4337/2015

Επειδή, στο άρθρο 55 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Παραβάσεις φοροδιαφυγής ορίζεται ότι:
«1.

Σχόλια παραγράφου :Η παράγραφος 1 καταργείται με την παράγραφο 4α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 από 1.2.2016 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

2.

Σχόλια παραγράφου :

Η παράγραφος 2 καταργείται με την παράγραφο 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ ήτοι από 17.10.2015, μετά και την νομοτεχνική βελτίωση του άρθρου 51 του νόμου 4342/2015 η οποία διόρθωσε την ισχύ της κατάργησης, τροποποιώντας την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου (4337/2015).

Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (**Βλέπε σχετικές διατάξεις του παρόντος άρθρου**) εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευσή του (17-10-2015) και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή στην παρ.30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) οριζόταν ότι:

«30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή η παράγραφος 2, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε σε παράγραφο 30 με την παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Επειδή, εν συνεχεία, η παράγραφος 30 καταργήθηκε, κατά το μέρος που αφορά τις παραβάσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, από τη δημοσίευσή του, ήτοι από 17-10-2015.

Επειδή στην **παρ.32 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** οριζόταν ότι: «32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..

β. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

γ. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

Επειδή, η παράγραφος 4, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε σε παράγραφο 32 με την παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ιδίου νόμου.

Επειδή, εν συνεχεία η παράγραφος 32 καταργήθηκε, κατά το μέρος που αφορά τις παραβάσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, από τη δημοσίευσή του, ήτοι από 17-10-2015.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ 129/Α/17-10-2015) Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι :

«1.....2.....

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος ορθά καταλόγισε πρόστιμα του άρθρου 7 παρ.3 περ. στ' του ν.4337/2015 για την μη έκδοση και την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις

χρήσεις 2008-2011 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται ανυπόστατος, στερούμενος νομικής βάσης.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αοριστίας της Έκθεσης Ελέγχου

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 ενώπιον 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 ΕΡΓΑ ΟΣΕ Α.Ε. 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 Εισαγγελίας 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 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.»

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη επίδοσης σε αυτήν αντιγράφου της έκθεσης κατάσχεσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013 :

«3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του.»

Η παράγραφος 4, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 45 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Επειδή, η έρευνα και κατάσχεση των ανεπίσημων στοιχείων (πλήθος ιδióγραφων σημειώσεων, βιβλιάρια τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ.) από την ομάδα ελέγχου υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, έλαβε χώρα στα γραφεία του κ., δικηγόρου, την 12^η/04/2017, με την συνδρομή αστυνομικών αρχών, κατόπιν προφορικής εντολής της εισαγγελέως Πρωτοδικών και παρουσία της, και ακολούθως συντάχθηκε η υπ' αριθ./2017 έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπεγράφη από την ομάδα ελέγχου, από τους αστυνομικούς, την εισαγγελέα και τον ίδιο τον κ. και αντίγραφο αυτής (αριθ./...../2012) παραδόθηκε στον τελευταίο.

Επειδή, τηρήθηκαν όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 24 § 3 & 4 του ν. 4174/2013 για την κατάσχεση των ανεπίσημων στοιχείων, οι οποίες έχουν εφαρμογή για το χρονικό σημείο (12/04/2017) κατά το οποίο έλαβε χώρα και σε αυτές ορίζεται ρητά ότι, για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Επειδή, επικουρικά αναφέρουμε πως από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα έλαβε πλήρη γνώση όλων των ανεπίσημων κατασχεμένων στοιχείων, τα οποία της παραδόθηκαν από τους ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, μαζί με το αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε να σχηματίσει σαφή εικόνα για την αιτιολογία των συμπερασμάτων του ελέγχου και πράγματι προκύπτει από το απαντητικό υπόμνημά της, ότι αναφέρεται αναλυτικά και επακριβώς σε έκαστο κατασχεμένο στοιχείο εξ' αυτών.

Επειδή, επιπροσθέτως, εάν ήθελε θεωρηθεί πως η επικαλούμενη βλάβη θα ήταν αδύνατο ενδεχομένως θα θεραπευθεί παρά μόνο με την περιέλευση εις χείρας της προσφεύγουσας της έκθεσης κατάσχεσης, τούτο εάν ήταν τόσο απαραίτητο, θα μπορούσε να επιτευχθεί με αίτημά της προς τις ελεγκτικές αρχές, σε κάθε στάδιο του ελέγχου, αίτημα το οποίο η ίδια ουδέποτε υπέβαλε.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων προκύπτει ότι αφενός τηρήθηκαν όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 24 § 3 & 4 του ν. 4174/2013 για την κατάσχεση, οι οποίες έχουν εφαρμογή για το χρονικό σημείο (12/04/2017) κατά το οποίο έλαβε χώρα και σε αυτές ορίζεται ρητά ότι, για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, και αφετέρου οι διατάξεις του άρθρου 36 3§4 εδ. 8 Κ.Β.Σ. τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα δεν έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, διότι καταργήθηκαν από 01/01/2013 και ως εκ τούτου, ευχερώς συνάγεται το συμπέρασμα πως οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως εντελώς ανυπόστατοι.

Ως προς τον 6^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί Παραβίασης Αρχής Αμεροληψίας – Αρχής Χρηστής Διοίκησης και Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης – Κατάχρησης Εξουσίας – Ανύπαρκτης Αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου

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, η υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στην οποία εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιέχει 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 ενδελεχή τρόπο επεξεργασίας αυτών, ώστε να μην αφήνει αμφιβολίες για το πόρισμά του. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/08/2019 Έκθεσης 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, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/11/2019 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./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 7 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για τη χρήση 2008:

Ποσό 20.057,50 € (είκοσι χιλιάδες πενήντα επτά ευρώ και πενήντα λεπτά)

2. Υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 7 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για τη χρήση 2009:

Ποσό 33.592,31 € (τριάντα τρεις χιλιάδες πεντακόσια ενενήντα δύο ευρώ και τριάντα ένα λεπτά)

3. Υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 7 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για τη χρήση 2010:

Ποσό 29.750,81 € (είκοσι εννέα χιλιάδες επτακόσια πενήντα ευρώ και ογδόντα ένα λεπτά)

4. Υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 7 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για τη χρήση 2011:

Ποσό 2.642,31 € (δύο χιλιάδες εξακόσια σαράντα δύο ευρώ και τριάντα ένα λεπτά)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.