



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Καλλιθέα, 01/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1749

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

**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.** Την από 07/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά του υπ' αριθμ. .... /09-05-2023 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 09/05/2023 οικεία έκθεση επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 02-08-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Τα από 02/10/2023 και με id ..... συμπληρωματικά στοιχεία που υπέβαλε ηλεκτρονικά ο προσφεύγων.
9. Τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ / 09-10-2023 Κλήση προς Ακρόαση και το με αριθμ. .... /12-10-2023 Πρακτικό Ακρόασης της Υπηρεσίας μας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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 τον υπ' αριθμ. .... /09-05-2023 οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **17.543,34 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2, 3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992. Ειδικότερα το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

| α/α | Πλήθος                                              | Ημερομηνία | Περιγραφή παράβασης                                                                                                                                                                                          | Χρήση                      |                                   |
|-----|-----------------------------------------------------|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
|     |                                                     |            |                                                                                                                                                                                                              | Από                        | Έως                               |
| 1   | 5                                                   |            | Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου, ή άλλου φορολογικού στοιχείου, για παραβάσεις αξίας μικρότερης των 880 €, αναλυτικά για τις εξής περιπτώσεις: | 1/1/2009                   | 31/12/2009                        |
|     | α/α                                                 |            | Ονοματεπώνυμο                                                                                                                                                                                                | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997 | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015        |
|     | 1                                                   | 27/1/2009  | .....                                                                                                                                                                                                        | 850,00                     | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3 (2.930,00/3 ) |
|     | 2                                                   | 7/4/2009   | .....                                                                                                                                                                                                        | 850,00                     |                                   |
|     | 3                                                   | 21/7/2009  | .....                                                                                                                                                                                                        | 200,00                     |                                   |
|     | 4                                                   | 15/9/2009  | .....                                                                                                                                                                                                        | 550,00                     |                                   |
|     | 5                                                   | 18/9/2009  | .....                                                                                                                                                                                                        | 100,00                     |                                   |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>                                |            |                                                                                                                                                                                                              | <b>2.550,00</b>            |                                   |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ 5 X 586,00 =</b> |            |                                                                                                                                                                                                              | <b>2.930,00</b>            | <b>976,67</b>                     |

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ | 976,67 |
|-------------------------------|--------|

| α/α                             | Πλήθος        | Ημερομηνία | Περιγραφή Παράβασης                                                                                                                                                                                                 | Χρήση                      |                            |          |
|---------------------------------|---------------|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|----------|
|                                 |               |            |                                                                                                                                                                                                                     | Από                        | Έως                        |          |
| 2                               | 10            |            | Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μεγαλύτερης των 880 €, αναλυτικά σε ισάριθμες περιπτώσεις ως εξής: | 1/1/2009                   | 31/12/2009                 |          |
|                                 | α/α           |            | Ονοματεπώνυμο                                                                                                                                                                                                       | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997 | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015 |          |
|                                 | 1             | 8/1/2009   | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3        | 333,33   |
|                                 | 2             | 29/1/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3        | 333,33   |
|                                 | 3             | 11/2/2009  | ..... ΣΙΑ ΟΕ                                                                                                                                                                                                        | 1.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3        | 333,33   |
|                                 | 4             | 16/2/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3        | 333,33   |
|                                 | 5             | 29/4/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 2.500,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4        | 625,00   |
|                                 | 6             | 22/7/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 8.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4        | 2.000,00 |
|                                 | 7             | 30/7/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 2.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4        | 500,00   |
|                                 | 8             | 31/7/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3        | 333,33   |
|                                 | 9             | 29/10/2009 | .....                                                                                                                                                                                                               | 15.000,00                  | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4        | 3.750,00 |
|                                 | 10            | 30/10/2009 | .....                                                                                                                                                                                                               | 4.000,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4        | 1.000,00 |
|                                 | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |            |                                                                                                                                                                                                                     |                            | 36.500,00                  | 9.541,65 |
| ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ |               |            |                                                                                                                                                                                                                     | 36.500,00                  | 9.541,65                   |          |
| ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ   |               |            |                                                                                                                                                                                                                     | 9.541,65                   |                            |          |

| α/α | Πλήθος | Ημερομηνία | Περιγραφή παράβασης                                                                                                                                                                                               | Χρήση                      |                                   |
|-----|--------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
|     |        |            |                                                                                                                                                                                                                   | Από                        | Έως                               |
| 3   | 4      |            | Ανακριβής έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μικρότερης των 880 €, αναλυτικά για τις εξής περιπτώσεις: | 1/1/2009                   | 31/12/2009                        |
|     | α/α    |            | Ονοματεπώνυμο                                                                                                                                                                                                     | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997 | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015        |
|     | 1      | 17/9/2009  | .....                                                                                                                                                                                                             | 146,00                     | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3 (2.344,00/3 ) |
|     | 2      | 30/10/2009 | .....                                                                                                                                                                                                             | 136,00                     |                                   |
|     | 3      | 16/11/2009 | .....                                                                                                                                                                                                             | 744,00                     |                                   |
|     | 4      | 7/12/2009  | .....                                                                                                                                                                                                             | 857,00                     |                                   |

|                                                   |                 |               |
|---------------------------------------------------|-----------------|---------------|
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>                              | <b>1.883,00</b> |               |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ 4X586,00 =</b> | <b>2.344,00</b> |               |
| <b>ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b>              |                 | <b>781,33</b> |

| α/α                             | Πλήθος        | Ημερομηνία | Περιγραφή παράβασης                                                                                                                                                                                                 | Χρήση                      |                            |          |
|---------------------------------|---------------|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|----------|
|                                 |               |            |                                                                                                                                                                                                                     | Από                        | Έως                        |          |
| 4                               | 7             |            | Ανακριβής έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μεγαλύτερης των 880 €, αναλυτικά για τις εξής περιπτώσεις : | 1/1/2009                   | 31/12/2009                 |          |
|                                 | α/α           |            | Ονοματεπώνυμο                                                                                                                                                                                                       | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997 | ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015 |          |
|                                 | 1             | 9/3/2009   | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.209,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ<br>Σ ΣΤΟ 1/4    | 302,25   |
|                                 | 2             | 26/3/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 2.182,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ<br>Σ ΣΤΟ 1/4    | 545,50   |
|                                 | 3             | 29/4/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.169,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ<br>Σ ΣΤΟ 1/3    | 389,67   |
|                                 | 4             | 27/5/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.193,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ<br>Σ ΣΤΟ 1/3    | 397,67   |
|                                 | 5             | 26/5/2009  | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.959,03                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ<br>Σ ΣΤΟ 1/4    | 489,76   |
|                                 | 6             | 16/11/2009 | .....                                                                                                                                                                                                               | 1.801,00                   | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ<br>Σ ΣΤΟ 1/4    | 450,25   |
|                                 | 7             | 28/12/2009 | .....                                                                                                                                                                                                               | 14.674,35                  | ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ<br>Σ ΣΤΟ 1/4    | 3.668,59 |
|                                 | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |            |                                                                                                                                                                                                                     |                            | 24.187,38                  |          |
| ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ |               |            |                                                                                                                                                                                                                     | 24.187,38                  |                            | 6.243,69 |
| ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ   |               |            |                                                                                                                                                                                                                     | 6.243,68                   |                            |          |

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 09/05/2023 οικείας έκθεσης επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../06-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθμ. ....../2015, ....../2015 και ....../2015 πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ 186/1992) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, προκειμένου να επαναληφθεί η διαδικασία με τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως του ελεγχόμενου. Ειδικότερα, όσον αφορά το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... (Τμήμα ..... Μονομελές), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής ο με αριθμ. ....../21-05-2015 οριστικός προσδιορισμός προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Π.Δ 186/1992 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακροάσεως.

## Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν ανώνυμης πληροφορίας που περιήλθε στις 14/09/2011 στο Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και έλαβε αριθμ. Π.Δ.3639/11 και ICIS ...../11, διενεργήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φορολογικός έλεγχος από την ως άνω Υπηρεσία. Για τους σκοπούς του φορολογικού ελέγχου έγιναν, πιο συγκεκριμένα, οι κάτωθι ενέργειες - ελεγκτικές διασταυρώσεις: α) έγινε επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει των απαντήσεων των τραπεζών στο σχετικό αίτημα του Σ.Δ.Ο.Ε. για άρση του τραπεζικού απορρήτου, όπως αυτοί (λογαριασμοί) εμφανίζονται στο σχετικό πίνακα της από 21/11/2014 έκθεσης του Κ.Β.Σ., β) έγινε διασταύρωση των εκδοθέντων γραμματίων Προείσπραξης του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., για να διαπιστωθεί εάν έχουν εκδοθεί Α.Π.Υ. για όλα τα εκδοθέντα Γραμμάτια Προείσπραξης, γ) έγινε διασταύρωση των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., για να διαπιστωθεί εάν οι καταθέσεις αυτές αντιστοιχίζονται με εκδοθείσες Α.Π.Υ. Καθώς διαπιστώθηκαν αποκλίσεις, μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων, που βρέθηκαν στους εν θέματι τραπεζικούς του λογαριασμούς και των δηλωθέντων εισοδημάτων του, της χρονικής περιόδου 2000 έως 2011, ο προσφεύγων κλήθηκε με την υπ' αριθμ. ....../15.05.2014 πρόσκληση να παράσχει έγγραφες εξηγήσεις για τις τραπεζικές καταθέσεις, των οποίων ήταν δικαιούχος και οι οποίες εμφανίζονται, ανά χρήση, στους Πίνακες 1-12 που παρατίθενται στην εν λόγω έκθεση ελέγχου, με πλήρη ανάλυση, ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία (π.χ. όνομα καταθέτη). Μετά την ολοκλήρωση της κατά τα άνω ελεγκτικής διαδικασίας, κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων Βιβλίων και Στοιχείων και της επεξεργασίας των τριών υποβληθέντων υπομνημάτων του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκαν από το ΣΔΟΕ για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, παραβάσεις. Ειδικότερα, όσον αφορά τη χρήση 2009, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε έξι (6) περιπτώσεις, με ονοματεπώνυμο πελάτη: 1) ....., 2) ....., 3) .....-....., 4) ....., 5) ..... και 6) .....

β) μη έκδοση στοιχείων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών και γνωστή συνολική αξία, ύψους 52.230,00 ευρώ (παραβάση για την οποία εφαρμόζεται οροφή (15πλάσιο) για βιβλία Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.),

γ) μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για ποσό μεγαλύτερο των 880,00 ευρώ, σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, με είσπραξη αμοιβής επί παροχής υπηρεσιών, με ονοματεπώνυμο πελάτη: 1) ....., 2) ....., 3) ..... Ο.Ε., 4) ....., 5) Δήμος ....., 6) ....., 7) ....., 8) ....., 9) ....., 10) ....., 11) ....., 12) ....., 13) ....., 14) ..... και 15) .....

δ) ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. ποσό μεγαλύτερο των 880,00 ευρώ, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, με είσπραξη αμοιβής επί παροχής υπηρεσιών, με στοιχεία πελάτη: 1) ....., 2) ....., 3) ..... και 4) ΜΤΦ από ΛΟΓ. και

ε) ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. για ποσό μικρότερο των 880,00 ευρώ, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, με την είσπραξη αμοιβής επί παροχής υπηρεσιών, με στοιχεία πελάτη: 1) ....., 2) ....., 3) ..... Σία Ο.Ε και 4) .....

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η υπ' αριθμ. ....../21-05-2015 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Κ.Β.Σ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 82.252,50 ευρώ.

Μετά την ακύρωση της ως άνω πράξης με την υπ' αριθμ. ....../2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... (Τμήμα ..... Μονομελές), λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η υπ' αριθμ. ....../06-03-2023 εντολή επανελέγχου, προκειμένου να εφαρμοστεί η ως άνω δικαστική απόφαση, να επαναληφθεί η ως άνω διαδικασία σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και να καταλογισθούν, αν προκύψουν, τα σχετικά πρόστιμα Κ.Β.Σ. του Π.Δ 186/92 με την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του ν. 4337/2015, μεταξύ άλλων, για τη χρήση 2009, ώστε να θεραπευτεί η νομική πλημμέλεια. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψη τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου και τις σχετικές παραδοχές που αναγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, καθώς και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο ίδιος με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων και τις αιτιάσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στο με αριθμ. πρωτ. ....ΕΙΣ 2023 Υπόμνημά του, κεφάλαια Ι – ΙΙΙ του υπομνήματος, έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και κατέληξε στις διαπιστώσεις που αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 84 έως 90 της από 09/05/2023 έκθεσης επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση του υπ' αριθμ. ....../09-05-2023 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως μεταρρύθμιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή σε βάρος του προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 2009 υπέκυψε στην κατά νόμο παραγραφή στις 31/12/2015. Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε σε αυτόν εντός του έτους 2023, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει στην κατά νόμο παραγραφή για την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο. Και τούτο, ανεξαρτήτως του ότι η πράξη αυτή εκδόθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας, εντός ενός έτους από την δημοσίευση της αποφάσεως που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα υπ' αριθμ. ....../2015 ΑΕΠ ΚΒΣ.
- Όλα τα απαραίτητα στοιχεία ήταν σε κάθε περίπτωση και από οιαδήποτε εκδοχή στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ώστε δεν υφίσταται, εν προκειμένω, ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο που να παρατείνει την προθεσμία παραγραφής, ούτε δύναται να θεωρηθεί τέτοιο το ως άνω έγγραφο. Επιπλέον δε, ουδεμία αιτιολογία διαλαμβάνεται ούτε στην από 09/05/2023 έκθεση ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη σχετικά με το αν το ως άνω έγγραφο ελήφθη πράγματι υπόψη από την αντίδικο φορολογική αρχή, ούτε αν επεξεργάστηκε και ποια ήταν τα στοιχεία που τυχόν προέκυψαν από την επεξεργασία του. Για το λόγο αυτό, η προσβαλλόμενη πράξη, εκδοθείσα σε χρόνο που το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή, είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα.

- Η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 2009, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε σε αυτόν εντός του έτους 2023, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει στην κατά νόμο παραγραφή. Ουδεμία δε επιρροή ασκεί το ότι αυτή εκδόθηκε εντός ενός έτους από τη δημοσίευση της υπ' αριθμ. ....../2022 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., αφού, σε περίπτωση ακύρωσης πράξης μετά την 01-01-2014 για χρήσεις μέχρι 31-12-2013, ελλειπούσης στον ΚΦΔ ειδικής διαδικαστικής διάταξης για την έκδοση νέας πράξης, μη εχούσης εφαρμογής της μεταβατικής διατάξεως της παρ. 7 του άρθρου 72 ΚΦΔ, και μη ισχύουσας της, κατά τη διάταξη της περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 36, παράταξης της παραγραφής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Διοίκηση οφείλει σε συμμόρφωση προς το διατακτικό της αποφάσεως να επαναλάβει τη διαδικασία επανεκδόσεως της πράξεως εντός του χρόνου που ορίζεται για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Εν όψει των ανωτέρω, και υπό οιαδήποτε εκδοχήν, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε αφού είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξεως σε βάρος του για τη διαχειριστική περίοδο 2009.
- Το Δημόσιο με την άσκηση έφεσης κατά της δικαστικής απόφασης που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα πράξη (...../2022), συνέχισε την αρξαμένη με την άσκηση της προσφυγής κατά της πράξης αυτής εκκρεμοδικία. Ακολούθως, και διαρκούσης της εκκρεμοδικίας αυτής, η φορολογική αρχή στις 09/05/2023 εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη (...../2023). Εν όψει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη εκδόθηκε αποδεδειγμένως σε χρόνο κατά τον οποίον η αρχικώς αντίστοιχη εκδοθείσα δεν είχε ακυρωθεί αμετακλήτως, αφού κατά τον χρόνο αυτόν εκκρεμούσε η έκδοση αποφάσεως επί της έφεσης που ασκήθηκε κατά της απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα πράξη.
- Τα στοιχεία που επικαλείται η φορολογική αρχή, με βάση τα οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι η επεξεργασία των τραπεζικών του καταθέσεων στην ημεδαπή, με απλή αντιπαραβολή αυτών με τα βιβλία και στοιχεία του και με τις δηλώσεις εισοδήματός του, σε συνδυασμό με τις καταστάσεις γραμματίων προέισπραξης ΔΣΑ του ένδικου χρονικού διαστήματος, δε δύνανται να θεωρηθούν ως «συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία» κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου η εκδοθείσα καταλογιστική πράξη του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής που αφορά στη χρήση 2009 τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα, διότι είχε εκδοθεί εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με βάση τις διατάξεις του ν.3296/2004 και του ν.3888/2010 και το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή ελλείψει «συμπληρωματικού (νέου) στοιχείου». Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού επικαλείται τις αποφάσεις του ΣτΕ με αριθμ. 172/2018 και 772/2022.
- Κατ' εφαρμογή της αρχής της επεικέστερης κύρωσης, σύμφωνα με την οποία προκειμένου για διαδοχικές φορολογικές κυρωτικές ρυθμίσεις, εφαρμοστέα είναι η ευνοϊκότερη, ήτοι η ρύθμιση η εφαρμογή της οποίας έχει ως αποτέλεσμα την οικονομικά λιγότερο επαχθή κύρωση ή την πλήρη απαλλαγή του φορολογουμένου σε περίπτωση πλήρους κατάργησής της και κατόπιν σύγκρισης των ως άνω νομοθετημάτων, πρέπει να γίνει δεκτό, εν προκειμένω, ότι πρέπει να εφαρμοσθεί το άρθρο 3 παρ. 3 και 4 του ν. 4337/2015 και η αποδοθείσα σε αυτόν παράβαση, ως καταργηθείσα, να κριθεί ατιμώρητη και να ακυρωθεί η συμπροσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου. Άλλως και όλως επικουρικώς, η συμπροσβαλλόμενη πράξη πρέπει να μεταρρυθμισθεί και να εφαρμοσθεί η ανωτέρω αρχή της

επιεικεστέρας κυρώσεως, ήτοι το ανωτέρω πρόστιμο να μεταρρυθμισθεί στο ποσό των 2.500,00 ευρώ, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' & παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 (ΣΤΕ 2783/2022, 2319/2021, 1389, 2691/2019, 2402/2016).

- Οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την πλευρά του είναι εσφαλμένες, αφού για το σύνολο των αμοιβών του για την επίδικη χρήση από τα βιβλία και στοιχεία που έχει στη διάθεσή του, προκύπτει σαφώς και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και, συνεπώς, σε ουδεμία παράβαση έχει υποπέσει. Ειδικότερα, όπως εσφαλμένως και παρανόμως χαρακτηρίζονται ως δήθεν «ανατιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» πιστώσεις ποσών: α. που συνιστούν απλή διαχείριση χρημάτων πελατών του κατοίκων εξωτερικού και σε καμμία περίπτωση αμοιβή του, β. τα οποία στις συναλλαγές και ιδίως σ' αυτές των δικηγόρων αποτελούν συνήθεις περιπτώσεις είσπραξης ποσών για δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό του πελάτη (δαπάνες επιδόσεων, μετακίνησης, χαρτοσήμανσης, φωτοτυπιών, κ.α.), τα δικαιολογητικά στοιχεία των οποίων εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη και παραδόθηκαν σε αυτόν, και τα οποία δεν βρίσκονται σήμερα στην κατοχή του λόγω παρέλευσης πενταετίας από την περάτωση των υποθέσεων αυτών και γ. που αφορούν υποθέσεις της συζύγου του ή/και λοιπών συγγενικών του προσώπων ή που προέρχονται από ποσά προγενεστέρων αναλήψεων μετρητών χρημάτων. Για όλα τα παραπάνω επικαλούμενα ισχυρίζεται ότι προσκομίζει όλο το σχετικό αποδεικτικό υλικό, από το οποίο γίνεται σαφές ότι ανταποκρίθηκε πλήρως στο βάρος της απόδειξης που του αναλογεί για τη δικαιολόγηση της επίμαχης κατάθεσης, χωρίς από την άλλη ο έλεγχος να ανταποδείξει με πλήρη, σαφή, ειδική, επαρκή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.

- Στοιχιοθετείται καθ' όλα νόμιμη, εύλογη και συγγνωστή περίπτωση αντικειμενικής αδυναμίας ανταπόκρισης στο βάρος ανταπόδειξης, το οποίο του απονέμει αυθαίρετα και άκριτα η Φορολογική Αρχή, δεδομένου ότι ο ίδιος κλήθηκε να αιτιολογήσει συγκεκριμένες τραπεζικές κινήσεις και αιτιολόγησε πλήρως με βάσιμους ισχυρισμούς και αποδεικτικά στοιχεία την οικονομική και συναλλακτική του δραστηριότητα στην επίμαχη χρήση 2009. Συνακόλουθα, σύμφωνα με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του ν.3888/2010, το σχετικό βάρος απόδειξης εξακολουθεί να φέρει εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 7 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):**

**«7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από την 1η.1.2014 τις προβλεπόμενες από τον Κώδικα πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»**

**Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 ορίζεται:**

**«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 πρώτου 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 παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:**



.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

.....»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος:

«5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1, 4 και 6 του ν. 2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ίσχυε από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

.....

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

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.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994:**

«2. 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, .....»

**Επειδή, στις διατάξεις του ν. 3888/2010** “Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Α` 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής:

#### **«Άρθρο 1 Εισαγωγή**

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους.

#### **Άρθρο 3 Υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις**

1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009.

#### **Άρθρο 9 Διαδικασία περαίωσης**

1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματά της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα για καθεμία υπόθεση περιέχει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: .....

2. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα αποστέλλεται ταχυδρομικά από τη Γ.Γ.Π.Σ. στον επιτηδευματία που αφορά, με ενημέρωση της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ.

3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που

αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.

4. 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, συμψηφιζόμενου 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.

#### **Άρθρο 13 Διαδικασία βεβαίωσης οφειλών και τρόπος καταβολής τους**

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: .....

β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία

γ) .....

**Επειδή** στην ΠΟΛ. 1019/2011 "Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων" (Β' 78) του Υφυπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' επίκληση, μεταξύ άλλων, των άρθρων 9 παρ. 4 και 13 του ν.3888/2010, αναφέρονται τα εξής:

«8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/11.10.2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο

διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010.

Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδομένων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και

των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.»

**Επειδή** στη με αριθμ. 172/2018 απόφαση του ΣτΕ αναφέρονται τα εξής:

«20. Επειδή, εν προκειμένω, με την προσφυγή και το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων ο αναιρεσείων προέβαλε ότι μη νόμιμα εκδόθηκε η ../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γιατί το οικονομικό αυτό έτος είχε περαιωθεί ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ειδικότερα εκδόθηκε το ../22-10-2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης του Προϊσταμένου της .. Δ.Ο.Υ. ..., εξόφλησε δε την 1-11- 2010 το συνολικό ποσό του φόρου που υπολογίστηκε με αυτό, και οι ένδικες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού αυτές υπήρχαν κατά τον χρόνο της περαίωσης. Προέβαλε ακόμη ότι οι παραπάνω τραπεζικές καταθέσεις δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία, γιατί περιήλθαν στον έλεγχο μετά την ../21-9-2011 εντολή ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.. Για την απόδειξη των ισχυρισμών του επικαλέσθηκε και προσκόμισε, μεταξύ άλλων, το από 22.10.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010, από το οποίο προέκυπτε ότι για το οικονομικό έτος 2009 είχε γίνει περαίωση ως προς τη φορολογία εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010. Όπως γίνεται δεκτό από την αναιρεσιβαλλομένη (σκ. 19), ο αναιρεσείων είχε περαιώσει ως προς τη φορολογία εισοδήματος το οικονομικό έτος 2009 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010. Περαιτέρω, στην έκθεση απόψεων του Δημοσίου ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού δικαστηρίου αναφέρεται ότι εκδόθηκε το ... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/2011, το οποίο κοινοποιήθηκε στον αναιρεσείοντα στις 24-3-2014, πλην εκείνος δεν το αποδέχθηκε. Η αναιρεσιβαλλομένη δέχθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 1, 3 παρ. 1 και 9 παρ. 1 και 4 του ν. 3888/2010, σε συνδυασμό προς τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τη φορολογία εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010 δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην περαίωση. Απέρριψε εισοδήματα του [αναιρεσείοντος] είναι ανώτερα από αυτά που περιλήφθηκαν στις πράξεις περαίωσης, για τα οποία εκδόθηκαν οι ένδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αποδεικνύεται από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία ήταν το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του [αναιρεσείοντος] σε μετρητά ή επιταγές που εμφανίζονται στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. στους πίνακες . χρήσης 2003, . χρήσης 2004, . χρήσης 2005, . χρήσης 2006, . χρήσης 2007 και . χρήσης 2008 με πλήρη ανάλυση ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία (π.χ. όνομα καταθέτη), τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της αρμοδίας φορολογικής αρχής κατά το χρόνο που οι υποθέσεις περαιώθηκαν οριστικά (έτος 2009 και 2010) αλλά περιήλθαν εκ των υστέρων στη διάθεσή της (2011 και μεταγενέστερα), μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του [αναιρεσείοντος] και συνεπώς για την έκδοση των [...] ../2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών

ετών [...] 2009 [...], συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [...]. Ο ισχυρισμός, επίσης, ότι εκδόθηκε η ..../21-9-2011 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος χωρίς την προγενέστερη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί η νόμιμη προϋπόθεση της ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων απαιτείται για την έκδοση και κοινοποίηση των ένδικων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ενώ η έκδοση εντολής ελέγχου και η διενέργεια ελέγχου αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις της φορολογικής αρχής για τη διαπίστωση της ύπαρξης ή όχι συμπληρωματικών στοιχείων. Συνεπώς, νόμιμα ο Προϊστάμενος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε την ..../21-9-2011 εντολή ελέγχου - έρευνας για το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του [αναιρεσεύοντος] και ελέγχου αυτών, μετά το με αριθ. .../2011 Πληροφοριακό Δελτίο, με το οποίο το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής ζήτησε κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, να διενεργήσει η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε., έλεγχο σε τριάντα τέσσερις (34) δικηγόρους για φοροδιαφυγή μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν και ο [αναιρεσεύων]. Επίσης, νόμιμα οι ελεγκτές της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. έστειλαν τα με αρ.πρωτ. ..../2011 και .../2012 έγγραφα προς την ..... και ζήτησαν να τους γνωστοποιήσουν το περιεχόμενο και τις κινήσεις από την 1/1/2000 έως και την ημερομηνία σύνταξης των συγκεκριμένων εγγράφων, των κάθε είδους τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών ατομικών ή κοινών με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που τηρούσε ή τηρεί ο [αναιρεσεύων], αφού τα στοιχεία αυτά δεν προέκυπταν από τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. που τηρούσε ο [αναιρεσεύων] αλλά προέκυπταν από στοιχεία (τραπεζικοί λογαριασμοί) που τηρούσαν οι ελληνικές τράπεζες».

21. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι έσφαλε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση που έκρινε ότι για την έκδοση της ../2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008) συνέτρεχαν οι κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου, ειδικότερα ότι από συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι το σύνολο πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσεύοντος σε μετρητά ή επιταγές, όπως εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. με πλήρη ανάλυση ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία και περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά τον χρόνο οριστικής περαίωσης της οικείας φορολογικής υπόθεσης, εξακριβώθηκαν εισοδήματα ανώτερα από τα περιληφθέντα στην οικεία πράξη περαίωσης. Προβάλλεται ειδικότερα ότι το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών υφιστάμενων και δυνάμενων να ελεγχθούν ήδη όταν ο αναιρεσεύων προέβη σε περαίωση ως προς τη φορολογία εισοδήματος της οικείας χρήσης δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, αλλά, αντιθέτως, ως ελεγκτική ενέργεια, προϋποθέτει την ύπαρξη συμπληρωματικού στοιχείου, έσφαλε δε η αναιρεσιβαλλόμενη που έκρινε ότι η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων συνιστά προϋπόθεση της έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ενώ η έκδοση εντολής ελέγχου και η διενέργεια ελέγχου αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις προς διαπίστωση της ύπαρξης ή όχι συμπληρωματικών στοιχείων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι επί του ανωτέρω νομικού ζητήματος, εάν το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., το οποίο νομιμοποιεί τον επανέλεγχο περαιωθείσας χρήσης, ή αποτελεί ελεγκτική ενέργεια, που προϋποθέτει την ύπαρξη συμπληρωματικού στοιχείου, δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο

παραπάνω ισχυρισμός του αναιρεσεύοντος είναι βάσιμος και ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης δεν αιτιολογείται νομίμως δεδομένου ότι, όπως προαναφέρεται (σκέψη 18), ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσεύοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, όπως δέχθηκε η αναιρεσιβαλλομένη, ούτε η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το υπόμνημά του, ούτε η ανώνυμη καταγγελία, για την οποία συντάχθηκε το .../2011 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δυνάμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1019/2011 -αντί της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, στην οποία αναφέρεται το Δημόσιο με το προμνημονευόμενο υπόμνημά του- ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. άρθρο 72 παρ. 1 ν. 4174/2013). Εξάλλου, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 14, δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής ούτε η διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β του Κ.Φ.Ε., περί ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης (το ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων αυτών όφειλε να εξετάσει το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, κρίνοντας επί του λόγου προσφυγής περί μη νόμιμης έκδοσης της ένδικης πράξης ύστερα από περαίωση της οικείας φορολογικής υπόθεσης, έστω κι αν το Δημόσιο δεν τις επικαλέσθηκε κατά τη διατύπωση των σχετικών αμυντικών ισχυρισμών του, εφόσον με την εν λόγω πράξη διαπιστώθηκε ανακρίβεια της δήλωσης που είχε υποβληθεί για το επίμαχο έτος και επιβλήθηκε, συναφώς, πρόσθετος φόρος). Συνεπώς, θα πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση για τον παραπάνω λόγο που βασίμως προβάλλεται και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος που αφορά στην .../2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2008....»

**Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 772/2022 απόφαση του ΣτΕ:**

«5. Επειδή, με το εισαγωγικό δικόγραφο της κρινομένης αιτήσεως προβάλλεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 (Α' 175) σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 (Α' 151) κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ότι οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του αναιρεσεύοντος αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία επιτρέπουν τον επανέλεγχο εντός της πενταετίας υποθέσεως χρήσεως υπαχθείσης σε περαίωση με βάση της διατάξεις του ν.3888/2010. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του προβαλλόμενου λόγου προβάλλεται αντίθεση της κρίσεως της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως στις 172-3-/2018 και 2934-5/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.

6. Επειδή, ειδικότερα, με την 172/2018 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας το Δικαστήριο εξετάζοντας τη νομιμότητα συμπληρωματικής πράξεως φορολογίας εισοδήματος, η οποία είχε μεν εκδοθεί εντός της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προθεσμίας πενταετούς παραγραφής, πλην, όμως, αφορούσε χρήση, της οποίας οι υποθέσεις είχαν υπαχθεί σε περαίωση, αντιμετώπισε το ενώπιον του τεθέν νομικό ζήτημα εάν "το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., το οποίο νομιμοποιεί τον επανέλεγχο περαιωθείσας χρήσεως, ή αποτελεί ελεγκτική ενέργεια, που προϋποθέτει την ύπαρξη συμπληρωματικού στοιχείου". Επί του ζητήματος αυτού κρίθηκε με την ως άνω απόφαση ότι δεν αποτελούν

συμπληρωματικά στοιχεία ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του φορολογουμένου, οι οποίες εμφανίζονταν σε πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, ούτε η σχετική πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., με την οποία γίνεται η επεξεργασία των στοιχείων που προκύπτουν από τις τραπεζικές καταθέσεις με αντιπαραβολικό έλεγχο με τα βιβλία και στοιχεία, καθώς και με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (σκέψη 21), με την αιτιολογία ότι η έρευνα των πρωτογενών καταθέσεων αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος κατά τον κρίσιμο χρόνο της περαιώσεως και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα (σκέψη 18).

7. Επειδή, ενόψει των γενομένων δεκτών στην προηγούμενη σκέψη, η αναφερθείσα στη σκέψη 4 κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως έρχεται, πράγματι, σε αντίθεση με την 172/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, με συνέπεια, ο προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αναιρέσεως, ενόψει της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, διατυπωθείς ισχυρισμός είναι βάσιμος. Περαιτέρω, και ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται βασίμως, δοθέντος ότι, κατά τα γενόμενα δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία επί τη βάση των οποίων είναι επιτρεπτός ο επανέλεγχος εκ μέρους της φορολογικής αρχής και η έκδοση καταλογιστικής πράξεως (φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς κλπ), εντός της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, επί υποθέσεων χρήσεως που έχουν υπαχθεί σε περαίωση. Κατά συνέπεια, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή, καθισταμένης περιττής της εξετάσεως του παραδεκτού και βασίμου του δευτέρου λόγου αναιρέσεως..»

Επειδή, με το αριθμ. ....../2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95§5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999(Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν.3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τούτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα.»



**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων περαίωσε ως προς τη φορολογία εισοδήματος το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010. Ειδικότερα, για το ως άνω οικονομικό έτος ο προσφεύγων έχει υποβάλει την από 27/08/2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του αυτοελέγχου των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, και εν συνεχεία η εν λόγω δήλωση περαιώθηκε ως ειλικρινής με την αποδοχή του υπ' αριθμ. ....../25-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010, βάσει του οποίου κατέβαλε το συνολικό ποσό των 680,00 ευρώ, όπως αποδεικνύεται από τη σχετική από 04/11/2010 απόδειξη καταβολής της Τράπεζας Κύπρου για το ποσό αυτό.

**Επειδή**, ενόψει των γενομένων δεκτών με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ, ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, ούτε η εν λόγω από 21/11/2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε., ούτε η ανώνυμη καταγγελία η οποία περιήλθε στην ως άνω υπηρεσία στις 14/09/2011 και έλαβε αριθμ. Π.Δ.3639/11 και ICIS 1691/11, αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δυνάμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1019/2011, επί των οποίων είναι επιτρεπτός ο επανέλεγχος της φορολογικής αρχής εντός της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, επί υποθέσεων χρήσεως που έχουν υπαχθεί σε περαίωση και είναι ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν μπορούσε να εκδοθεί καταλογιστική πράξη εις βάρος του για την επίδικη και περαιωθείσα χρήση βασίμως προβάλλεται.

**Επειδή**, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από 07/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., και την ακύρωση του υπ' αριθμ. ....../09-05-2023 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

#### **Οικονομικό έτος 2010 (Χρήση 2009)**

**Σύνολο προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015:** **0,00**

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

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.