



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31-10-2023

Αριθμός απόφασης: 1739

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 26-06-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/26-06-2023 ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός αρ., κατά:
 - Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2001
 - Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2002,
 - Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2003,
 - Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2004,

- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2005,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2006,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2007,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2008,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2009,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2007,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2009,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010,
- Της υπ. αρ./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01- 31.12.2011,
- Της υπ. αρ......./25.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2001,

του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26-06-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/26-06-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2001 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.561.539 δρχ. (7.517,36 ευρώ) πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 3.073.846,80 δρχ. (9.020,83 ευρώ), ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό 5.635.285,80 δρχ. (16.538,18 ευρώ).

2. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2002 του

Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 16.254,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 19.505,40 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **35.759,90 ευρώ**.

3. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2003 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.523,87 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 23.428,64 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **42.952,51 ευρώ**.

4. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2004 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.839,94 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 23.807,93 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **43.647,87 ευρώ**.

5. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2005 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 20.837,84 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 25.005,41 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **45.843,25 ευρώ**.

6. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2006 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 35.044,39 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 42.053,27 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **77.097,66 ευρώ**.

7. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2007 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 35.911,91 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 43.094,29 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **79.006,20 ευρώ**.

8. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2008 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 30.696,51 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 36.835,81 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **67.532,32 ευρώ**.

9. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2009 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 25.740,36 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 30.888,43 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **56.628,79 ευρώ**.

10. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 38.169,80 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 45.697,64 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **83.867,44 ευρώ**.

11. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 62.043.29 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 74.451,95 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.017,36 ευρώ, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **139.512,60 ευρώ**.

12. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2007 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε έκτακτη εισφορά ποσού **5.000,00 ευρώ**.

13. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2009 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε έκτακτη εισφορά ποσού **1.302,39 ευρώ**.

14. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε έκτακτη εισφορά ποσού **4.414,26 ευρώ**.

15. Με την υπ. αρ./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01.01- 31.12.2011 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε έκτακτη εισφορά ποσού **5.637,87 ευρώ**.

16. Με την υπ. αρ......./25.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2001 του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε πρόστιμο **100 ευρώ** για την μη δήλωση έναρξης εργασιών,

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις από 25-05-2023 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ν. 2238/1994 και έκτακτης εισφοράς ν. 3758/2009, ν. 3833/2010 & ν.3896/2011 και ΦΠΑ (μη έναρξης εργασιών) του ίδιου εκλεκτικού κέντρου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό/01.03.2023 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου ορθής

τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, που αποτελεί επανάληψη διαδικασίας, σε συμμόρφωση με τις υπ. αριθμ. Α...../2022 και Α...../2022 αποφάσεις του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, οι οποίες έκαναν δεκτή προσφυγή του προσφεύγοντος και ανέπεμψαν την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να διενεργήσει τα νόμιμα για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Η ως άνω δε εντολή, εκδόθηκε αρμοδίως από το 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, κατόπιν της μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στο εν λόγω ΕΛ.ΚΕ., σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2022/05.04.2022, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ως αιτία του αρχικού ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, αποτέλεσε το με αριθμό Εμπ. πρωτ. /18.11.2011 και με αριθμό καταχώρησης /2011 Πληροφοριακό Δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος - Επιτροπή Μελέτης , και Αξιολόγησης Πληροφοριών του Υπουργείου Οικονομικών (αριθμ. Εμπ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς /07.12.2011), με τη συνημμένη σε αυτό ανώνυμη καταγγελία, «περί μη δήλωσης στις φορολογικές δηλώσεις του προσφεύγοντος, του εισοδήματός του από Πρακτορείο στο οποίο είναι ιδιοκτήτης».

Αναλυτικότερα, από το αρχείο της φορολογικής αρχής, παράλληλα με την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis, καθώς και των εγγράφων που ζητήθηκαν και προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ήταν κάτοχος άδειας λειτουργίας Πρακτορείου, βάση αδείας που είχε εκδοθεί στο όνομά του, από την ΑΕ, από την 06.08.2001. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν είχε προβεί σε έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης, από την ανωτέρω ημερομηνία έκδοσης της σχετικής αδείας, ως όφειλε, και δεν είχε συμπεριλάβει στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, το προερχόμενο εισόδημα, ως πράκτορας της ΑΕ. Επιπρόσθετα δεν προέβη σε τήρηση β' κατηγορίας βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 19 παρ. 1 του 3842/2010, από την 01.07.2010 κι εντεύθεν, καθόσον για τη χρονική περίοδο από τη διαχειριστική χρήση 2001 έως 30.6.2010, απαλλασσόταν της τήρησης βιβλίων δυνάμει αρθ.4 παρ. 2 ΚΒΣ.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας περί εισοδήματος ν. 2238/1994 και έκτακτης εισφοράς, και σε συμμόρφωση με τις υπ. αριθμ. Α...../2022 και Α...../2022 αποφάσεις του του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ. /28.04.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του ν.4987/2022, στο οποίο ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων, προσκόμισε το με αρ.πρωτ. /10.5.2023 έγγραφο υπόμνημα του. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή (3ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής) αφού θεώρησε μη πειστικούς κι όλως αόριστους τους προβαλλόμενους δια του απαντητικού υπομνήματος ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, κι αφού περαιτέρω έλαβε υπόψη όλες τις παραμέτρους και τα πραγματικά περιστατικά, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, μετά των οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου, τις οποίες ο ελεγχόμενος και νυν προσφεύγων, προσβάλλει δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη άσκηση του δικαιώματος ακρόασης.
2. Έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Ελλιπές και αόριστο το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.
4. Ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις γιατί εκδόθηκαν κατ' επανάληψη διαδικασίας, ενώ δεν έχει περατωθεί αμετακλήτως η δικονομική διαδικασία.
5. Νομικά, πραγματικά και λογιστικά σφάλματα των εκθέσεων ελέγχου.

Η φορολογική αρχή του αποδίδει την ιδιότητα του επιτηδευματία και της απόκτησης εισοδήματος από δραστηριότητα άσκησης «» χωρίς καμία αναφορά στις προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΒΣτης ΠΟΛ. 129/19-8-1995 και του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994.

6. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις για τις επίδικες διαχειριστικές χρήσεις. Ανεπίτρεπτη η έκδοση πράξεων κατ' επανάληψη διαδικασίας, για χρήσεις προ ΚΦΔ.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1,7 και 10 του άρθρου 70 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Μετά την 1η.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1η.1.2014, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

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.

10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 στις παρ. 1, 4, 5 και 6 του άρθρου 84 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 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει 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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

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, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, **εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου**, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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 την υπ' αριθ. **2934/2017** απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

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

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

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων

με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α` της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι

και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

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

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

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο αρχικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διενεργήθηκε βάσει του με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/18.11.2011 Απόρρητο Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής και την συνημμένη σε αυτό καταγγελία, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων δεν δηλώνει εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα Πρακτορείου επί της οδού και το οποίο περιήλθε σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης, την 7.12.2011 (Αρ. Πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/07.12.2011). Το παραπάνω δελτίο αποτελεί για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς περιήλθε σε γνώση της, μετά την αρχική πενταετή παραγραφή και πάντως πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος

παραγραφής, περιέχει δε πληροφορίες που δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η εν λόγω ελεγκτική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ήτοι κατά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντα (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) δεδομένου ότι αποκαλύπτει πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81), καθόσον ο ελεγχόμενος, ουδέποτε είχε γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την κατοχή της άδειας λειτουργίας Πρακτορείου, ούτε είχε προβεί σε έναρξη εργασιών και σε συνακόλουθη δήλωση του εισοδήματος του από την άσκηση της εν λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας του.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υποβάλει αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη εμπρόθεσμες ή σε κάθε περίπτωση εντός του έτους υποβολής των εμπρόθεσμων δηλώσεων.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων, εγκυκλίων και νομολογίας καθώς και βάσει των πραγματικών περιστατικών:

Για τις **χρήσεις 2001-2004** περιήλθαν σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. νέα/συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994, την **07/12/2011**, ήτοι μετά την πενταετία, συνεπώς **παρατείνεται το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξη για 5 ακόμη έτη**. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι αβάσιμος καθώς οι αρχικές πράξεις για τις χρήσεις αυτές εκδόθηκαν την **17/10/2012**, και κοινοποιήθηκαν την **20/11/2012**, ήτοι εντός του 10ετούς χρόνου παραγραφής.

Ομοίως, για τις **χρήσεις 2006-2011** ο ισχυρισμός του είναι αβάσιμος καθώς οι αρχικές πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το έτος **2012**, ήτοι εντός του 5ετούς χρόνου παραγραφής.

Ωστόσο, από τα ως άνω προκύπτει ότι για τη **χρήση 2005**, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. την **07/12/2011**, ήτοι εντός του 5ετούς χρόνου παραγραφής που επέρχονταν την **31/12/2011**, συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων **το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξη δεν δύναται να παραταθεί**. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι **βάσιμος** καθώς η αρχική πράξη για τη χρήση αυτή εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το έτος **2012**, ήτοι μετά το πέρασ του 5ετούς χρόνου παραγραφής.

Επειδή, εν συνεχεία από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι υπ. αριθμ. Α...../2022 και Α...../2022 αποφάσεις του του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, βάσει των οποίων διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας κατόπιν της υπ. αριθμ./01.03.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιδόθηκαν στην Δ.Ο.Υ Κηφισιάς την **27.05.2022**, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στο φωτοαντίγραφο των ανωτέρω αποφάσεων. Σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όφειλε να διενεργήσει την επανάληψη διαδικασίας, θεραπεύοντας την τυπική πλημμέλεια, ήτοι τηρώντας τον τύπο της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου και να εκδώσει εκ νέου, μέσα σε ένα έτος, ήτοι έως την **28.05.2023** τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και προστίμου ΦΠΑ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, εκδόθηκαν την **25.05.2023** και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα δια θυροκολλήσεως παρουσία μάρτυρα, την

26.05.2023, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84, παρ. 6 του ν.2238/1994, προθεσμίας, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για καταλογισμό των νεών πράξεων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, εκτός της χρήσης 2005. .

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν εκπληρώθηκε προσηκόντως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ, όπως ισχύουν, «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και, εν προκειμένω, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα συνημμένα σε αυτές, διαπιστώνεται ότι σε κάθε στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα όλα τα προβλεπόμενα από το νόμο και συγκεκριμένα η εκδοθείσα εντολή ελέγχου, η Γνωστοποίηση για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων συμπληρωματικών δηλώσεων (με την αρ.πρωτ:/06.03.2023 συστημένη επιστολή), καθώς και τα Σημειώματα διαπιστώσεων του ελέγχου μαζί με τις προσωρινές διορθωτικές πράξεις, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ.

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων άσκησε επίσης εμπροθέσμως το δικαίωμα υποβολής εγγράφων αντιρρήσεων κατά τον έλεγχο, με το με αρ. πρωτ:/10.05.2023 έγγραφο υπόμνημά του, το οποίο κατέθεσε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν εκπληρώθηκε προσηκόντως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του, απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή του αποδίδει την ιδιότητα του επιτηδευματία και της απόκτησης εισοδήματος από δραστηριότητα άσκησης «» .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94 Α' 151), όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις 2001 έως και 2011, ορίζεται:

«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 κ 2 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 ορίζεται:
«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή **από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος** το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους...»

Επειδή, επίσης στην ερμηνεία των διατάξεων του ως άνω άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως αυτή παρατίθεται στις γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 534/2012 και 355/2013 οι οποίες έχουν γίνει αποδεκτές από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τις ΠΟΛ.1047/2013, ΠΟΛ.1100/2014, αναφέρεται ότι η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρύτατη, περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενο εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά έννοια του εμπορικού νόμου (ΣΤΕ 1/1961).

Επειδή επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94:

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με τον Κανονισμό Λειτουργίας Πρακτόρων της ΑΕ (ΦΕΚ: Β 124 20030205/5.02.2023) ισχύουν τα ακόλουθα:

Άρθρο 1 - « 1. Η Α.Ε. χορηγεί σε φυσικά πρόσωπα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της ενιαία άδεια πρακτορέυσης των παιχνιδιών που οργανώνει, λειτουργεί και διαχειρίζεται σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 2843/2000, η οποία είναι αορίστου χρόνου.»

Άρθρο 2 - «1. Η άδεια ισχύει για την περιοχή και το κατάστημα για το οποίο εκδόθηκε.

2. Μεταφορά της άδειας σε άλλο κατάστημα επιτρέπεται μετά από αίτηση του πράκτορα και έγκριση της Α.Ε.»

Άρθρο 3 - «Ο πράκτορας της Α.Ε. είναι-υποχρεωμένος:

.....15. Να μην προβαίνει στη μίσθωση - υπενοικίαση της άδειας λειτουργίας του πρακτορείου. του.

17. Να μην μεταβιβάζει την άδεια λειτουργίας του πρακτορείου του σε οποιονδήποτε τρίτο, χωρίς προηγούμενη έγκριση της Α.Ε.»

Η Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. δύναται να επιτρέπει τη σύσταση προσωπικών εταιρειών από λειτουργούντα πρακτορεία, μετά από σχετικό αίτημα των πρακτόρων, εφόσον στο εταιρικό κεφάλαιο της εταιρείας που συστήνεται για το σκοπό αυτό συμμετέχει ο πράκτορας με τουλάχιστον 50% και η διάρκεια της εταιρείας έχει οριστεί για χρόνο όχι

(ΙΟ μικρότερο από δέκα (10) χρόνια και με τους ίδιους εταίρους. Η έγκριση του εταίρου γίνεται από την εταιρεία. Σε περίπτωση θανάτου ενός εκ των εταίρων, ο εταίρος που απομένει δύναται να συνεχίζει τη λειτουργία της εταιρείας με εταίρο που εγκρίνεται από την Α.Ε. ή μόνος του. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη λειτουργία της εταιρείας, αποτελεί η της από την Α.Ε.

Σε περίπτωση που παραβιάζονται οι όροι που τίθενται με τη παρούσα παράγραφο, αφαιρείται η άδεια λειτουργίας πρακτορείου.

Κάθε πράκτορας μπορεί να συμμετέχει σε μία μόνο εταιρεία.»

Επειδή, εν προκειμένω, από την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, όπως αυτά καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τα οικονομικά έτη 2002-2012 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ οικονομικού έτους 2002, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος ήταν κάτοχος της υπ. αριθμ...../06.8.2001 άδειας λειτουργίας Πρακτορείου, με έδρα επί της στον **Η ως άνω άδεια είχε χορηγηθεί ατομικά στον ελεγχόμενο από την ΑΕ,** όπως προκύπτει από το φωτοαντίγραφο της από 17.9.2001 άδειας λειτουργίας που προσκόμισε ο προσφεύγων, καθώς και από τις επίσημες βεβαιώσεις προμηθειών για τον ετήσιο τζίρο, που έχει λάβει ο ελεγχόμενος για τα διαχειριστικά έτη 2001-2012 της ΑΕ.

Για την δραστηριότητά του αυτή, ως ιδιοκτήτης πρακτορείου, δεν προέβη σε έναρξη εργασιών, καθώς δεν υπέβαλε σχετική δήλωση έναρξη από 06.08.2021, ως όφειλε, ούτε περιέλαβε στις ατομικές φορολογικές δηλώσεις εκάστου οικονομικού έτους, στους κωδικούς 401 και 425 , τα καθαρά κέρδη και τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αντιστοίχως, αναλόγως με τις ετήσιες προμήθειες που έλαβε από την ΑΕ.

Το γεγονός δε ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κατά τα οικονομικά έτη 2002 έως 2011, είχε δηλώσει, μεταξύ άλλων, στους κωδικούς 403-431 επιχειρηματική αμοιβή και καθαρά κέρδη από συμμετοχή στην εταιρεία «..... ΟΕ», με αντικείμενο εργασιών, δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, καθόσον « δεν υπάρχει νομοθετική διάταξη, η οποία να προβλέπει, ότι δύναται κάθε ελεύθερος επαγγελματίας πράκτορας πρακτορείου ή άλλης δραστηριότητας, την προμήθεια που λαμβάνει, από εταιρεία η Οργανισμό της οποίας είναι πράκτοράς της να την εισφέρει ή εκχωρήσει σε εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος και έτσι αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση της υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος , ενάρξεως και τήρησης βιβλίων και στοιχείων και λοιπών υποχρεώσεων».

Εξάλλου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έλαβε χώρα νομότυπη εισφορά της ατομικής του αδείας στην εταιρεία «..... ΟΕ»,

σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα στον ως άνω Κανονισμό Λειτουργίας Πρακτόρων της ΑΕ.

Ως εκ τούτου, βασιζόμενος αποκλειστικά στα οικονομικά δεδομένα των βεβαιώσεων των ετήσιων εκκαθαρίσεων της ΑΕ, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στις κρινόμενες χρήσεις 2001-2011.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2238/94 (άρθρο 32 παρ. 1 και 2), για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη 2002 έως 2010, εφαρμόζοντας στα ανωτέρω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο συντελεστή Μ.Σ.Κ.Κ. που αντιστοιχεί στην δραστηριότητα του ελεγχόμενου και ο οποίος περιλαμβάνεται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού Κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών και ο οποίος είναι, καθόσον ο ελεγχόμενος απαλλασσόταν της τήρησης βιβλίων δυνάμει του αρθ.4 παρ. 2 του ΚΒΣ, ως εξής:

- Κωδ. Αριθμ. Μ.Σ.Κ.Κ. Πρακτορείο & ιπποδρομιακού στοιχήματος 40% έως και τη χρήση 2009 (οικονομικά έτη 2002 - 2010).
- Από 01/07/2010 ο προσφεύγων ήταν υπόχρεος στη τήρηση Βιβλίων Β' κατηγορίας σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 19 παρ. 1 του Ν. 3842/2010, συνεπώς λόγω, εν προκειμένω, μη τήρησης βιβλίων, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των οικονομικών ετών 2011 και 2012, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/94, από τις οποίες προβλέπεται ότι για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν Βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ., ο εφαρμοζόμενος συντελεστής ΜΣΚΚ προσαυξάνεται κατά 40%. Ήτοι εφαρμοζόμενος συντελεστής ΜΣΚΚ 40% x 40% = 56%.

Αντιστοίχως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο τα ποσά έκτακτης εισφοράς χρήσεων 2007, 2009, 2010 και 2011, όπως τα ανωτέρω αναφέρονται, στις από 25.05.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 και έκτακτης εισφοράς Ν. 3758/2009, Ν. 3833/2010 και Ν. 3986/2011.

Επειδή, ο προσφεύγων, στην προσπάθειά του να καταδείξει ότι η φορολογική αρχή, δεν αποδεικνύει τη συνδρομή των απαιτούμενων προϋποθέσεων που ορίζει ο νόμος, για να του αποδώσει την ιδιότητα του επιτηδευματία με σκοπό την απόκτηση κέρδους από εμπορική δραστηριότητα, εν προκειμένω μέσω της εκμετάλλευσης του Πρακτορείου, μνημονεύει διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 άρθρου του ν.2238/1994, οι οποίες έχουν εφαρμογή αποκλειστικά σε περιπτώσεις αγοραπωλησίας ακινήτου, και στις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται, για να θεωρηθεί το τίμημα της αγοραπωλησίας, ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση. (βλέπε και ΣτΕ 4035/1988, ΣΤΕ 223/1981, ΣΤΕ 3387/1974), κι όχι πάντως στην παρούσα περίπτωση της εκμετάλλευσης ατομικής επιχείρησης Πρακτορείου

Επειδή δε, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει σε τι συνίσταται η αοριστία του ελέγχου την οποία επικαλείται στους ισχυρισμούς του, ούτε προβάλλει ειδικούς και αιτιολογημένους λόγους, αλλά στρέφεται γενικά και αόριστα κατά του τρόπου με τον οποίο φορολογήθηκε. Επιπλέον,

όλα τα στοιχεία που ζητήθηκαν από την φορολογική αρχή και προσκομίσθηκαν από τον ίδιο, συνεπικουρούν στο πόρισμα του ελέγχου περί μη δήλωσης, ως εισόδημα Δ' πηγής, τα προερχόμενα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας του, ως πράκτορας ΠΡΟ-ΠΟ, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2002 έως και 2012.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης απόδοσης σε αυτόν, από την η φορολογική αρχή, της ιδιότητας του ιδιότητα του επιτηδευματία και της απόκτησης εισοδήματος από δραστηριότητα άσκησης «» είναι αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων γιατί εκδόθηκαν κατ' επανάληψη διαδικασίας, ενώ δεν έχει περατωθεί αμετακλήτως η δικονομική διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 5015/1995 ΣΤΕ : "Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Οικονομικής Υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου παραγραφής, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, δύναται να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την επίδοση της απόφασης. Εξάλλου η διάταξη του άρθρου 119, παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΠΔ 331/1985, Α. 116), σε περίπτωση ακύρωσης για τυπικούς λόγους, φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα, **παραλλήλως με την άσκηση ενδίκου μέσου, κατά της αποφάσεως αυτής, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου, συμμορφούμενη προς την ακυρωτική απόφαση...**" (ομοίως, ΣΤΕ 592/2019, 354/2022).

Επειδή, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1196/2-10-2013 με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 233/2013 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, αναφορικά με την επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση πρωτόδικων αποφάσεων και την παράλληλη άσκηση έφεσης», γνωμοδότηση η οποία έγινε αρμοδίως δεκτή την 29/7/2013 από τον Γενικό γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «..... κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας, ένα και μόνο αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ένδικων μέσων κατά της οικείας δικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται η έκδοση και δεύτερου φύλλου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣΤΕ 1646, 1647/1991). Επομένως η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τα' ανωτέρω υποχρεώσεως της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ), σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά από επανάληψη διαδικασίας, με τη νεότερη πράξη. Η ως άνω δε εφετειακή απόφαση κασιγχύει τυχόν πρωτόδικης ή εφετειακής απόφασης, που εκδόθηκε επί προσφυγής κατά της νεότερης πράξης, μετά την επανάληψη της διαδικασίας, διότι η νομιμότητα του νεότερου φύλλου ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετάκλητου εξαφανίσεως του πρώτου»

Επειδή σύμφωνα με το ΔΕΛ ΒΔΕ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής 4/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ, με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», στο Κεφάλαιο Β Λοιπά Θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνεται η υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ.περ.96 περ.96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/2&2-2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.»

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε και στο ιστορικό της υπόθεσης, οι υπ. αριθμ. Α...../2022 και Α...../2022 αποφάσεις του του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, έκαναν δεκτές προσφυγές του προσφεύγοντα και ανέπεμψαν την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να διενεργήσει τα νόμιμα για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Ως εκ τούτου, το αρμόδιο 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σε συμμόρφωση με τις ανωτέρω αποφάσεις, προχώρησε στην έκδοση της υπ. αριθμ/01.3.2023 εντολής ελέγχου στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας και ορθά και νόμιμα προέβη σε επανάληψη διαδικασίας παράλληλα με την άσκηση ενδίκων μέσων κατά των αποφάσεων του Διοικ. Πρωτοδ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες πέραν του έτους που έχει υποπέσει σε παραγραφή, και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου, είναι αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 26-06-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/26-06-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και ειδικότερα:

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ. αρ./25.05.2023 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2005 - 31.12.2005, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό,
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση όλων των υπολοίπων προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

1. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2005 - 31/12/2005 (Οικον. Έτος 2006)
Φορολογία Εισοδήματος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	20.837,84€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	25.005,41€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.843,25€	0,00€

(αριθμ. πράξης/2023)

2. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2001 - 31/12/2001 (Οικον. Έτος 2002)
Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.517,36€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.020,83€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.538,18€

(αριθμ. πράξης/2023)

Πρόστιμο προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού: 100,00€

(αριθμ. πράξης/2023)

3. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2002 - 31/12/2002 (Οικον. Έτος 2003)
Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	16.254,50€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.505,40€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.759,90€

(αριθμ. πράξης/2023)

4. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2003 - 31/12/2003 (Οικον. Έτος 2004)
Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	19.523,87€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.428,64€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.952,51€

(αριθμ. πράξης/2023)

5. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2004 - 31/12/2004 (Οικον. Έτος 2005)
Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	19.839,94€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.807,93€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.647,87€

(αριθμ. πράξης/2023)

6. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2006 - 31/12/2007 (Οικον. Έτος 2006)
Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	35.044,39€
---------------------------	------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	42.053,27€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	77.097,66€

(αριθμ. πράξης/2023)

7. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2007 - 31/12/2007 (Οικον. Έτος 2008)

Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	35.911,91€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	43.094,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	79.006,20€

(αριθμ. πράξης/2023)

Έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009 ποσού: 5. 000,00€

(αριθμ. πράξης/2023)

8. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2008 - 31/12/2008 (Οικον. Έτος 2009)

Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.696,51€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	36.835,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.532,32€

(αριθμ. πράξης/2023)

9. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2009 - 31/12/2009 (Οικον. Έτος 2010)

Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	25.740,36€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	30.888,43€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	56.628,79€

(αριθμ. πράξης/2023)

Έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009: 1.302,38€

(αριθμ. πράξης/2023)

10. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2010 - 31/12/2010 (Οικον. Έτος 2011)

Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	38.169,80€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	45.697,64€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	83.867,44€

(αριθμ. πράξης/2023)

Έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009: 4.414,26€

(αριθμ. πράξης/2023)

11. Διαχειριστική περίοδος : 01/01/2011 - 31/12/2011 (Οικον. Έτος 2012)

Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	62.043,29€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	74.451,95€
Εισφορά αλληλεγγύης	3.017,36€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	139.512,60€

(αριθμ. πράξης/2023)

Έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009 ποσού: 5.637,87€

(αριθμ. πράξης/2023)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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