



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04.03.2024

Αριθμός απόφασης: 549

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

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

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατά:

- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 57.793,08 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 69.327,70 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.343,11 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 133.443,89 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 48.252,07 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 57.902,48 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.439,70 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 112.594,25 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 30.546,45 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.273,23 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.870,42 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 49.690,09 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα, η οποία κατά τις υπό κρίση περιόδους τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα η με αριθμό εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την περίοδο από 01.01.2007 έως 31.12.2015.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το από Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής (Υποδιεύθυνση Α' - Τμήμα ΣΤ), το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο με θέμα «Αποστολή Φακέλου».

Το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ΣΔΟΕ Αττικής στο πλαίσιο ελέγχου – έρευνας που διενήργησε για τον προσφεύγοντα η ανωτέρω Υπηρεσία, συνεπεία Εισαγγελικής Παραγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών. Σύμφωνα με το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών, αντικείμενο ελέγχου ήταν, μεταξύ άλλων, το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τη χρονική περίοδο 2007 έως 2015. Από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και πέραν των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν για την περίοδο από 01.01.2007 έως 31.12.2015, πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν προκύπτει η αιτία ή η πηγή προέλευσής τους. Επιπλέον, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, στα

συνημμένα της δικογραφίας περιλαμβανόταν κατασχεθέν υλικό που αφορούσε σε χειρόγραφα ημερολόγια των ετών 2007, 2008, 2009, 2011, 2012, 2013 και 2015 (έσοδα έως 16.10.2015) στις σελίδες των οποίων καταγράφονταν διάφορα χρηματικά ποσά ως έσοδα ανά ημέρα, μήνα και συνολικά ανά έτος.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αργινίου έκρινε ότι:

- τα στοιχεία για το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και δεν καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρο για τις πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν προκύπτει η αιτία ή η πηγή προέλευσής τους
- η Φορολογική Αρχή έχοντας επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια και έχοντας λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται, δε θα μπορούσε να εντοπίσει την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη στα ελεγχόμενα έτη όπως αυτή προέκυψε από την κατάσχεση των χειρόγραφων ημερολογίων, εντός της οικίας του προσφεύγοντος, τα οποία επισυνάπτονται στη δικογραφία του Πρωτοδικείου Λευκάδας και ως εκ τούτου τα επίμαχα ημερολόγια αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» συνεπεία των οποίων η παραγραφή των οικονομικών ετών 2013 & 2014 (χρήσεις 2012 και 2013) και των φορολογικών ετών 2014 & 2015, παρατείνεται στη 10ετία. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αργινίου έκρινε ότι από τα πραγματικά περιστατικά που καταγράφονται στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ, δεν προκύπτει ότι η πηγή ή αιτία των αναγραφόμενων στο κατασχεθέν υλικό διαφορών εσόδων ανάγεται στην επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου ή σε οποιαδήποτε από τις λοιπές κατηγορίες εισοδημάτων (πηγή Α-ΣΤ του Ν 2238/1994 και άρθρου 7§2 Ν 4172/2013) και συνεπώς τα ποσά που αναγράφονται στη στήλη «έσοδα κατασχεθέντος ημερολογίου» του παρακάτω πίνακα, χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία και φορολογούνται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την 31.12.2013, και ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά.

Οικον. /Φορολ. Έτος	Έσοδα κατασχεθέντος Ημερολογίου	Συνολικά Εισοδήματα	Διαφορά
Οικ. έτος 2013 (χρήση 2012)	155.765,00 €	73.795,59 €	81.969,41 €
Οικ. έτος 2014 (χρήση 2013)	154.855,00 €	73.715,40 €	81.139,60 €
Φορολ. έτος 2014	-	65.015,40 €	0,00 €
Φορολ. έτος 2015	92.565,00 €	47.085,36 €	45.479,64 €

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένο τον υπ' αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό φόρο εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, τον υπ' αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό φόρο εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 και τον υπ' αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό φόρο εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προκειμένου ο προσφεύγων να καταθέσει τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων προσκόμισε το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις

του προσφεύγοντος, προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή - Λανθασμένος ο χαρακτηρισμός των χειρόγραφων ημερολογίων ως «συμπληρωματικά στοιχεία» για τα οικονομικά έτη 2013 & 2014 και για το φορολογικό έτος 2015.
2. Ελλείψεις απόδειξης περί του χαρακτηρισμού των ευρημάτων ως μη δηλωθέντων εσόδων του.
3. Αοριστία - Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) ... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣΤΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και

αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης Οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, με την υπ' αρ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1191/1.12.2017, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 § 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, 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, 2703/1997, 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,

2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 70§10 του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου κώδικα, ότι: «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. ... 3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

β) Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Η παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 27α του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις της περίπτωσης α' της νέας παραγράφου 3 καταλαμβάνουν φορολογικά έτη, περιόδους,

υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., «3) Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/2023 Θέμα : «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων».

«4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, το πληροφοριακό δελτίο που συντάσσει το ΣΔΟΕ δεν είναι κατ' ανάγκη και σε κάθε περίπτωση συμπληρωματικό στοιχείο, κατά τη νομική έννοια του όρου. Και αυτό διότι, όταν το ΣΔΟΕ επεξεργάζεται στοιχεία και δεδομένα τα οποία βρίσκονταν ήδη στην διάθεση των ελεγκτικών αρχών εντός της πενταετούς παραγραφής, όπως π.χ. τραπεζικές κινήσεις καταθέσεων εντός Ελλάδος (βλ. ΣτΕ 172/2018) ή βιβλία και στοιχεία του ίδιου του ελεγχόμενου, τότε στην πραγματικότητα το ΣΔΟΕ διενεργεί απλώς έναν τακτικό φορολογικό έλεγχο, όπως αυτόν που θα μπορούσε να διενεργήσει το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο εντός της πενταετίας. Επομένως, πορίσματα του ΣΔΟΕ που βασίζονται σε στοιχεία τα οποία είναι στην διάθεση των ελεγκτικών οργάνων εντός της πενταετίας δεν συνιστούν νέο στοιχείο ικανό να παρατείνει την παραγραφή από πενταετή σε δεκαετή, ακόμη και εάν διατυπώνονται τα πορίσματα αυτά σε μία πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ.

Αντίθετα, νέο στοιχείο προκύπτει όταν λ.χ. το ΣΔΟΕ ελέγχει και επεξεργάζεται επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία ή πορίσματα ελέγχου τρίτων επιχειρήσεων ή άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων (βλ. ΣτΕ 1462/2020).

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία αποτελούν εκείνα τα οποία είτε δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης, στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, πενταετίας είτε η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να λάβει γνώση αυτών παρά την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας αφού είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο (ΣΤΕ 2934/2017, ΣΤΕ 2935/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το από Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής (Υποδιεύθυνση Α΄ - Τμήμα ΣΤ΄), περιήλθε εις γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, ήτοι της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, την, με το με αριθ. εισερχόμενο πρωτόκολλο (αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ Αττικής:), ήτοι **μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος των επίμαχων χρήσεων 2012, 2013 και 2015.

Επειδή, στο ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής αναφέρεται ότι:

«Στα συνημμένα της δικογραφίας εσωκλείεται κατασχεθέν υλικό που αφορά σε χειρόγραφα ημερολόγια των ετών 2007, 2008, 2009, 2011, 2012, 2013 και 2015 (έσοδα έως 16.10.2015) στις σελίδες των οποίων καταγράφονται διάφορα χρηματικά ποσά ως έσοδα ανά ημέρα, μήνα και συνολικά ανά έτος. Στον πίνακα 2 εμφανίζονται οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των δηλωθέντων στις υποβληθείσες Δ.Φ.Ε. συνολικών εισοδημάτων με τα έσοδα των κατασχεθέντων ημερολογίων, όπως τα τελευταία καταγράφονται στην από έκθεση ένορκης εξέτασης μάρτυρα που εσωκλείεται στη δικογραφία.

Πίνακας 2

α/α	Έτη (*Παραγγελίας)	Οικ./Φορ. Έτη	Έσοδα κατασχεθέντος Ημερολογίου	Συνολικά Εισοδήματα	Διαφορές
1		ΟΙΚ.2008	193.000,00 €	94.995,76 €	98.004,24 €
2	2008*	ΟΙΚ. 2009	177.799,00 €	84.559,51 €	93.239,49 €
3	2009*	ΟΙΚ.2010	203.064,00 €	83.783,11 €	119.280,89 €
4	2010	Οικ. 2011		77.813,32 €	0,00 €
5	2011*	ΟΙΚ. 2012	186.311,00 €	91.862,35 €	94.448,65 €
6	2012*	οικ. 2013	155.765,00 €	73.795,59 €	81.969,41 €
7	2013*	οικ. 2014	154.855,00 €	73.715,40 €	81.139,60 €
8	2014	Φορ.2014		65.015,40 €	0,00 €
9	2015*	Φορ. 2015	92.565,00 €	47.085,36 €	45.479,64 €

...»

Επειδή, το ανωτέρω Πληροφοριακό Δελτίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο για τις χρήσεις **2012 και 2013**, καθώς όσα αναφέρονται σε αυτό για το κατασχεθέν υλικό που αφορά σε χειρόγραφα ημερολόγια των εν λόγω ετών, δηλαδή ανεπίσημα στοιχεία, δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης, στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, πενταετίας και η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να λάβει

γνώση αυτών παρά την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας αφού είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο (ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017)

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, το από Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής (Υποδιεύθυνση Α΄ - Τμήμα ΣΤ΄) αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 περ. β΄ , σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α΄ του ίδιου νόμου.

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2012 και 2013 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εντός του 2022, ήτοι πέραν της πενταετίας από τέλος του έτους υποβολής της φορολογικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68§2 και 84§4 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων [για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) η προθεσμία παραγραφής είναι η 31^η.12.2023 και για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) η προθεσμία παραγραφής είναι η 31^η.12.2024].

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§3α του ΚΦΔ και του άρθρου 66§27α του ν. 4646/2019, για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Επειδή, αφενός η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αριθμό, φορολογικού έτους 2015, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (31.12.2021) και αφετέρου το ποσό του φόρου δεν υπερβαίνει το όριο που τίθεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., ήτοι το ποσό των 100.000,00 €, ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, φορολογικού έτους 2015, έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή. Συνεπώς γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής για το φορολογικό έτος 2015 και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών για το έτος αυτό.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες». Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης

ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των πράξεων.

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, αναφέρεται ότι:

«4.1.4.Ως προς την πηγή προέλευσης των εσόδων, το ΦΠΑ και τις ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κατά πάγια νομολογία η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της τεκμηριωμένης διαπίστωσης ότι η πηγή ή αιτία των αναγραφόμενων στο κατασχεθέν υλικό διαφορών εσόδων ανάγεται στις υπαγόμενες σε ΦΠΑ επαγγελματικές δραστηριότητες του ελεγχόμενου. Επίσης φέρει το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης του ελεγχόμενου να εκδώσει τα φορολογικά στοιχεία εσόδων. Στη συγκεκριμένη υπόθεση η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την πώληση προϊόντων, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας (ΣτΕ 1895/2018, 886/2016).

Από τα πραγματικά περιστατικά που καταγράφονται στο ως άνω πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ, δεν προκύπτει ότι η πηγή ή αιτία των αναγραφόμενων στο κατασχεθέν υλικό διαφορών εσόδων, ανάγεται στην επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου ή σε οποιαδήποτε από τις λοιπές κατηγορίες εισοδημάτων (πηγή Α-ΣΤ του Ν 2238/1994 και άρθρου 7§2 Ν 4172/2013).

Συνεπώς δεν καταλογίζονται ποσά ΦΠΑ ως φόρος εκροών που αναλογεί στα έσοδα που αναγράφονται στο κατασχεθέν υλικό ούτε και επιβάλλονται πρόστιμα μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων που προβλέπονται από το Ν 4337/2015.

4.1.5.Ως προς τα έσοδα που καταγράφηκαν στο κατασχεθέν υλικό.

Όπως προαναφέρθηκε δεν προκύπτει ότι η πηγή ή αιτία των αναγραφόμενων στο κατασχεθέν υλικό εσόδων, ανάγεται στην επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου ή σε άλλη από τις κατονομαζόμενες πηγές εισοδημάτων. Στη στήλη «Συνολικά εισοδήματα», του πίνακα 2, του από πληροφοριακού δελτίου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΕ (2238/1994) του ΣΔΟΕ, καταγράφονται τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και δηλώθηκαν στις οικείες φορολογικές δηλώσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 Ν.3888/2010,ΦΕΚ Α 175/30.9.2010, και ίσχυε έως 31/12/2013, «ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως. Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Σύμφωνα με τα άρθρα 21§4 και 29§4 του Ν 4172/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν 4987/2022, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Στο περιεχόμενο του από 1/11/2022 πληροφοριακού δελτίου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΕ (2238/1994) του ΣΔΟΕ δεν καταγράφεται καμία, εκ μέρους του ελεγχόμενου, υποβολή αποδείξεων για την πραγματική πηγή των ποσών της στήλης «έσοδα κατασχεθέν ημερολογίου» ή για το ότι αυτά έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία ή απαλλάχθηκαν από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Συνεπώς τα ποσά που αναγράφονται στη στήλη «έσοδα κατασχεθέντος ημερολογίου» κρίνονται ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία και φορολογούνται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την 31/12/2013, και ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

[...]

- Ως προς τον ισχυρισμό του ότι δεν αποδεικνύεται ότι τα κατασχεθέντα στοιχεία αφορούν σε εισοδήματά του - Μη άσκηση οποιασδήποτε δίωξης εξ αυτού του λόγου

Όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι

διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (ΔΕφΘεσ 41/2002, βλ. και ΣΤΕ 1315/1991, ΔιΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987, το οποίο νομολόγησε προκειμένου για έκθεση ελέγχου του άρθρου 47 παρ. 3 του ΚΦΣ-Π.Δ.99/1977).

Στο από πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΕ (2238/1994) του ΣΔΟΕ Αττικής, το περιεχόμενο του οποίου υιοθετείται στην παρούσα, γίνεται πλήρη και τεκμηριωμένη αναφορά στο περιεχόμενο των ευρημάτων καθώς και στο χαρακτηρισμό αυτών ως μη δηλωθέντα έσοδα με την επίκληση δε έκθεσης ένορκης εξέτασης μάρτυρα που εσωκλείεται στη δικογραφία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου περί μη απόδειξης ότι τα κατασχεθέντα στοιχεία αφορούν σε εισοδήματά του απορρίπτεται ως αβάσιμος.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι εκδιδόμενες πράξεις επιβολής φόρου είναι εκ των πραγμάτων άκυρες λόγω ελλείψεως πλήρους, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, καθώς και ότι η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου δεν διενήργησε οποιοδήποτε έλεγχο παρά μόνο ενσωμάτωσε το από Πληροφοριακό Δελτίο Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Φ.Ε (2238/1994) του ΣΔΟΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το από Δελτίο Πληροφοριών, ο έλεγχος του ΣΔΟΕ Αττικής κατέληξε σε διαφορά μεταξύ του κατασχεθέντος ημερολογίου και των συνολικών εισοδημάτων του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση έτη και ειδικότερα:

- για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) κατέληξε σε διαφορά ύψους 81.969,41 € (155.765,00 € – 73.795,59 €) και
- για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) κατέληξε σε διαφορά ύψους 81.139,60 € (154.855,00 € – 73.715,40 €)

Επειδή, ωστόσο, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, θεώρησε ως μη δηλωθέν εισόδημα το σύνολο του ποσού που αναγράφεται στο κατασχεθέν ημερολόγιο και όχι τη διαφορά που προέκυψε μεταξύ του κατασχεθέντος ημερολογίου και του δηλωθέντος εισοδήματος στις οικείες δηλώσεις.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), η Υπηρεσία μας κρίνει ως **αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη** που φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την 31.12.2013, το ποσό των **81.969,41 € για το οικονομικό έτος 2013 και το ποσό των 81.139,60 € για το οικονομικό έτος 2014.**

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) διαμορφώνεται ως εξής:

- οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

Εισόδημα από ακίνητα	388,00 €
Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	2.424,84 €
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	81.969,41 €
Σύνολο	84.782,25 €

- οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Εισόδημα από ακίνητα	388,00 €
Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	9.284,58 €
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	81.139,60 €
Σύνολο	90.812,18 €

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και

α) την τροποποίηση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, ως εξής:

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

- Η υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	10.219,48	165.984,48	92.188,89	81.969,41
	συζύγου	292,40	292,40	292,40	
Πιστωτικό ποσό φόρου		620,04			25.325,95
Χρεωστικό ποσό φόρου			57.153,04	24.705,91	
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας			69.327,70	30.391,14	30.391,14
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			6.343,11	2.543,47	2.543,47
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	650,00
Διαφορά συμψηφισμού		29,96	29,96	29,96	0,00
Σύνολο για καταβολή			133.443,89	58.260,56	58.260,56

- Η υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	9.672,58	164.527,58	90.812,18	81.139,60
	συζύγου	1.345,75	1.345,75	1.345,75	
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		2.458,79	50.710,86	26.384,78	23.925,99
Προκαταβολή φόρου		1.352,33	1.352,33	1.352,33	0,00
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας			57.902,48	28.711,18	28.711,18
Εισφορά ΕΛΓΑ 2%		5,77	5,77	5,77	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		141,40	6.581,10	2.724,37	2.582,97
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		4.608,29	117.202,54	59.828,43	55.220,14

β) την ακύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, λόγω παραγραφής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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