



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Αθήνα, 14/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1442

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.)».

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουκατά του υπ' αριθμ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Τα από και με id συμπληρωματικά στοιχεία που υπέβαλε ηλεκτρονικά ο προσφεύγων.
9. Τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Κλήση προς Ακρόαση της Υπηρεσίας μας.
10. Τη με αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία ανεστάλη η προθεσμία εξέτασης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
11. Τα από και με id συμπληρωματικά υπομνήματα που υπέβαλε ηλεκτρονικά ο προσφεύγων.
12. Τις με αριθμ. αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β').
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου 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 τον υπ' αριθμ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **13.587,10 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2, 3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992. Ειδικότερα το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

α/α	Πλήθος	Ημερομηνία	Περιγραφή παράβασης	Χρήση	
				Από	Έως
1	4		Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου, για παραβάσεις αξίας μικρότερης των 880 €, αναλυτικά για τις εξής περιπτώσεις:	1/1/2010	31/12/2010
	α/α		Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015
	1	.....	.....	200,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3 (3.200,00/3)
	2	.....	.....	300,00	
	3	.....	.....	227,00	
	4	.....	.....	350,00	

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	1.077,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ 4 X 800,00 =	3.200,00	1.066,67
ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ		1.066,67

α/α	Πλήθος	Ημερομηνία	Περιγραφή Παράβασης	Χρήση		
				Από	Έως	
2	9		Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μεγαλύτερης των 880 €, αναλυτικά σε ισάριθμες περιπτώσεις ως εξής:	1/1/2010	31/12/2010	
	α/α		Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015	
	1	.....	.....	2.000,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	500,00
	2	.....	.....	1.000,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3	333,33
	3	.....	.....	2.000,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	500,00
	4	.....	.....	1.200,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	300,00
	5	.....	.....	2.500,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	625,00
	6	.....	.....	14.900,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	3.725,00
	7	.....	.....	14.900,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	3.725,00
	8	.....	.....	2.400,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	600,00
	9	.....	.....	5.000,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	1.250,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				45.900,00		11.558,33
ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ				45.900,00		11.558,33
ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ				11.558,33		
α/α	Πλήθος	Ημερομηνία	Περιγραφή παράβασης	Χρήση		
				Από	Έως	

3	2		Ανακριβής έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέσει φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μεγαλύτερης των 880 €, αναλυτικά για τις εξής περιπτώσεις:	1/1/2010	31/12/2010	
	α/α		Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015	
	1	.....	.....	1.009,80	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/3)	336,60
	2	.....	.....	1.720,69	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ 1/4	430,17
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				2.730,49		766,77
ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ				2.730,49		766,77
ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ				766,77		

α/α	Πλήθος	Ημερομηνία	Περιγραφή παράβασης	Χρήση	
				Από	Έως
4	1		Ανακριβής έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέσει φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μικρότερης των 880 €, αναλυτικά για τις εξής περιπτώσεις :	1/1/2010	31/12/2010
	α/α		Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015
	1	.....	.....	847,00	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟ
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ				847,00	1/3 (586,00/3)
ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ 1 Χ 586,00				586,00	195,33
ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ				195,33	

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από οικείας έκθεσης επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως

άνω ελεγκτικού κέντρου. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι με αριθμ. πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ 186/1992) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, προκειμένου να επαναληφθεί η διαδικασία με τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης του ελεγχόμενου. Ειδικότερα, όσον αφορά το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14^ο Μονομελές), με την οποία ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής ο με αριθμ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Π.Δ 186/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Σύντομο Ιστορικό

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

α) μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, με ονοματεπώνυμο πελάτη:

β) μη έκδοση στοιχείων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών και γνωστή συνολική αξία, ύψους 27.127,80 ευρώ (παραβάση για την οποία εφαρμόζεται οροφή (15πλάσιο) για βιβλία Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.),

γ) μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για ποσό μεγαλύτερο των 880,00 ευρώ, σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, με ονοματεπώνυμο πελάτη:

δ) ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. για ποσό μικρότερο των 880,00 ευρώ, σε μία (1) περίπτωση, με την είσπραξη αμοιβής επί παροχής υπηρεσιών, με στοιχεία πελάτη:

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η υπ' αριθμ. πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 81.085,40 ευρώ.

Μετά την ακύρωση της ως άνω πράξης με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14^ο Μονομελές), λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η υπ' αριθμ. εντολή επανελέγχου, προκειμένου να εφαρμοστεί η ως άνω δικαστική απόφαση, να επαναληφθεί η ως άνω διαδικασία σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) και να καταλογισθούν, αν προκύψουν, τα σχετικά πρόστιμα Κ.Β.Σ. του Π.Δ 186/92 με την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του ν. 4337/2015, μεταξύ άλλων, για τη χρήση 2010, ώστε να θεραπευτεί η νομική πλημμέλεια. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψη τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου και τις σχετικές παραδοχές που αναγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, καθώς και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο ίδιος με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων και τις αιτιάσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στο με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημά του, κεφάλαια Ι – ΙΙΙ του υπομνήματος, έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και κατέληξε στις διαπιστώσεις που αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 91 έως 95 της από έκθεσης επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση του υπ' αριθμ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

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

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή σε βάρος του προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 2010 υπέκυψε στην κατά νόμο παραγραφή στις 31/12/2016. Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε σε αυτόν εντός του έτους 2023, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει στην κατά νόμο παραγραφή για την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο. Και τούτο, ανεξαρτήτως του ότι η πράξη αυτή εκδόθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας, εντός ενός έτους από την δημοσίευση της αποφάσεως που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΑΕΠ ΚΒΣ.

- Όλα τα απαραίτητα στοιχεία ήταν σε κάθε περίπτωση και από οιαδήποτε εκδοχή στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ώστε δεν υφίσταται, εν προκειμένω, ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο που να παρατείνει την προθεσμία παραγραφής, ούτε δύναται να θεωρηθεί τέτοιο το ως άνω έγγραφο. Επιπλέον δε, ουδεμία αιτιολογία διαλαμβάνεται ούτε στην από έκθεση ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη σχετικά με το αν το ως άνω έγγραφο ελήφθη πράγματι υπόψη από την αντίδικο φορολογική αρχή, ούτε αν επεξεργάστηκε και ποια ήταν τα στοιχεία που τυχόν προέκυψαν από την επεξεργασία του. Για το λόγο αυτό, η προσβαλλόμενη πράξη, εκδοθείσα σε χρόνο που το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή, είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα.

- Η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 2010, εκδόθηκε και

κοινοποιήθηκε σε αυτόν εντός του έτους 2023, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει στην κατά νόμο παραγραφή. Ουδμία δε επιρροή ασκεί το ότι αυτή εκδόθηκε εντός ενός έτους από τη δημοσίευση της υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, αφού, σε περίπτωση ακύρωσης πράξης μετά την 01-01-2014 για χρήσεις μέχρι 31-12-2013, ελλειπούσης στον ΚΦΔ ειδικής διαδικαστικής διάταξης για την έκδοση νέας πράξης, μη εχούσης εφαρμογής της μεταβατικής διατάξεως της παρ. 7 του άρθρου 72 ΚΦΔ, και μη ισχύουσας της, κατά τη διάταξη της περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 36, παράταξης της παραγραφής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Διοίκηση οφείλει σε συμμόρφωση προς το διατακτικό της αποφάσεως να επαναλάβει τη διαδικασία επανεκδόσεως της πράξεως εντός του χρόνου που ορίζεται για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Εν όψει των ανωτέρω, και υπό οιαδήποτε εκδοχήν, η ως άνω προσβαλλομένη πράξη εκδόθηκε αφού είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξεως σε βάρος του για τη διαχειριστική περίοδο 2010.

- Το Δημόσιο με την άσκηση έφεσης κατά της δικαστικής απόφασης που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα πράξη (.....), συνέχισε την αρξαμένη με την άσκηση της προσφυγής κατά της πράξης αυτής εκκρεμοδικία. Ακολουθώντας, και διαρκούσης της εκκρεμοδικίας αυτής, η φορολογική αρχή στις εξέδωσε την προσβαλλομένη πράξη (.....). Εν όψει των ανωτέρω, η προσβαλλομένη με την παρούσα πράξη εκδόθηκε αποδεδειγμένως σε χρόνο κατά τον οποίον η αρχικώς αντίστοιχη εκδοθείσα δεν είχε ακυρωθεί αμετακλήτως, αφού κατά τον χρόνο αυτόν εκκρεμούσε η έκδοση αποφάσεως επί της έφεσης που ασκήθηκε κατά της απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα πράξη.

- Τα στοιχεία που επικαλείται η φορολογική αρχή, με βάση τα οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι η επεξεργασία των τραπεζικών του καταθέσεων στην ημεδαπή, με απλή αντιπαράθεση αυτών με τα βιβλία και στοιχεία του και με τις δηλώσεις εισοδήματός του, σε συνδυασμό με τις καταστάσεις γραμματίων προείσπραξης ΔΣΑ του ένδικου χρονικού διαστήματος, δε δύνανται να θεωρηθούν ως “συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία” κατ’ ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α’ του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου η εκδοθείσα καταλογιστική πράξη του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής που αφορά τη χρήση 2010 τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα, διότι είχε εκδοθεί εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με βάση τις διατάξεις του ν.3296/2004 και το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή ελλείψει «συμπληρωματικού (νέου) στοιχείου».

- Κατ’ εφαρμογή της αρχής της επιεικέστερης κύρωσης, σύμφωνα με την οποία προκειμένου για διαδοχικές φορολογικές κυρωτικές ρυθμίσεις, εφαρμοστέα είναι η ευνοϊκότερη, ήτοι η ρύθμιση η εφαρμογή της οποίας έχει ως αποτέλεσμα την οικονομικά λιγότερο επαχθή κύρωση ή την πλήρη απαλλαγή του φορολογουμένου σε περίπτωση πλήρους κατάργησής της και κατόπιν σύγκρισης των ως άνω νομοθετημάτων, πρέπει να γίνει δεκτό, εν προκειμένω, ότι πρέπει να εφαρμοσθεί το άρθρο 3 παρ. 3 και 4 του ν. 4337/2015 και η αποδοθείσα σε αυτόν παράβαση, ως καταργηθείσα, να κριθεί ατιμώρητη και να ακυρωθεί η συμπροσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου. Άλλως και όλως επικουρικώς, η συμπροσβαλλόμενη πράξη πρέπει να μεταρρυθμισθεί και να εφαρμοσθεί η ανωτέρω αρχή της επιεικεστέρας κυρώσεως, ήτοι το ανωτέρω πρόστιμο να μεταρρυθμισθεί στο ποσό των 2.500,00 ευρώ, κατ’ εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η’ & παρ. 2 περ. ε’ του ν.4174/2013 (ΣΤΕ 2783/2022, 2319/2021, 1389, 2691/2019, 2402/2016).

- Οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την πλευρά του είναι εσφαλμένες, αφού για το σύνολο των αμοιβών του για την επίδικη χρήση από τα βιβλία και στοιχεία που έχει στη διάθεσή του, προκύπτει σαφώς και πέραν πάσης

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

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

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

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

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

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

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

.....

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

.....»

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

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος:

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

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

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

.....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

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

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

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα

του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του δεύτερου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Σε περίπτωση που για το ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έχει δημοσιευθεί πράξη του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1 του Ν. 3900/2010 (Α' 213), ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εφόσον διαπιστώσει την ταυτότητα του νομικού ζητήματος, εκδίδει απόφαση αναστολής της προθεσμίας, πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Η αναστολή καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής και ανατρέχει στην ημερομηνία δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 3900/2010 ή, σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή υποβληθεί μεταγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συνεχίζει η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε περίπτωση που η προθεσμία που απομένει για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπολείπεται των τριάντα (30) ημερών, η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών παρατείνεται αυτοδικαίως για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες. Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας να υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.»

Επειδή, με την αριθμ. Ε.2010/11.01.2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218/24.12.2018), αναφορικά με την προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) και παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή τους ως εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), με τις οποίες τροποποιήθηκε η παρ. 5 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), και παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους:

Κεφάλαιο Α'

Αναστολή της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 προβλέπεται η δυνατότητα αναστολής της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί εκκρεμούς ενδικοφανούς προσφυγής για όσο διάστημα εκκρεμεί κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ν. 3900/2010 (Α' 213). Ειδικότερα, στην παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 ορίζεται ότι με πράξη Τριμελούς Επιτροπής είναι δυνατή η εισαγωγή στο ΣτΕ οποιουδήποτε ένδικου βοηθήματος ή μέσου ενώπιον οποιουδήποτε τακτικού διοικητικού δικαστηρίου, ύστερα από αίτημα ενός των διαδίκων ή του Γενικού Επιτρόπου των διοικητικών δικαστηρίων, όταν με αυτό τίθεται ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, είναι δυνατή η υποβολή από διοικητικό δικαστήριο σχετικού προδικαστικού ερωτήματος στο ΣτΕ, όταν αυτό επιλαμβάνεται υπόθεσης, στην οποία ανακύπτει τέτοιο ζήτημα (δηλαδή γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων).

Η πράξη της Τριμελούς Επιτροπής της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες των Αθηνών, ενώ η ίδια διαδικασία της δημοσίευσης ακολουθείται και σε περίπτωση υποβολής προδικαστικού ερωτήματος από διοικητικό δικαστήριο.

2. Σε περίπτωση που για ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή εκκρεμεί κρίση του ΣτΕ, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής του, έως ότου εκδοθεί η σχετική απόφαση του ΣτΕ.

Η αίτηση του υπόχρεου για αναστολή της προθεσμίας υποβάλλεται αυτοτελώς οποτεδήποτε πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών ή την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, υπό την προϋπόθεση ότι έχει δημοσιευθεί η πράξη του ΣτΕ κατά τα προαναφερθέντα.

3. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ε.Δ., εφόσον διαπιστώσει ότι το νομικό ζήτημα που τίθεται με την ενδικοφανή προσφυγή ταυτίζεται με αυτό για το οποίο εκκρεμεί κρίση ενώπιον του ΣτΕ, εκδίδει απόφαση για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών. Η σχετική απόφαση, που καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής, εκδίδεται οπωσδήποτε πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 (Κ.Δ.Φ.).

Με την έκδοση της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. αναστέλλεται η προβλεπόμενη προθεσμία εξέτασης με αφετηρία:

α. την ημερομηνία δημοσίευσης της σχετικής πράξης του ΣτΕ, εφόσον η ενδικοφανής προσφυγή είχε ασκηθεί προ αυτής,

β. την ημερομηνία κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον αυτή ασκείται μετά την δημοσίευση της σχετικής πράξης του ΣτΕ.

4. Μετά την με οποιονδήποτε τρόπο κοινοποίηση (μέσω του δικαστηρίου ή με μέριμνα του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου) στη Δ.Ε.Δ. της απόφασης του ΣτΕ, με την οποία επιλύεται οριστικά το τιθέμενο ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος, συνεχίζει η προθεσμία εξέτασης της σχετικής εκκρεμούς ενδικοφανούς προσφυγής.

Εάν τυχόν η προθεσμία που απομένει για την εξέτασή της είναι μικρότερη των 30 ημερών, η αρχική προθεσμία εξέτασης παρατείνεται από την λήξη της αυτοδικαίως για επιπλέον 30

ημέρες (δηλαδή ισχύει προθεσμία 120 πλέον 30 ημερών), προκειμένου να παρέχεται επαρκής χρόνος στη Δ.Ε.Δ. για εξέταση της υπόθεσης. Προς διευκόλυνση του φορολογούμενου, με την απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία αναστέλλεται η προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται η ως άνω αυτοδίκαιη παράταση, εφόσον συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

Κεφάλαιο Β

Παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.4587/2018 παρέχεται η δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, εφόσον, αναφορικά με εκκρεμή ενδικοφανή προσφυγή, προσκομισθούν από το φορολογούμενο νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ. ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, κατά το διάστημα των τριάντα τελευταίων ημερών πριν από την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Η παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής χορηγείται, μόνο για μία φορά, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., αφού προηγηθεί αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων και των επικαλούμενων ισχυρισμών. Η σχετική απόφαση παράτασης εκδίδεται πριν από την πάροδο της αρχικής προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης και κοινοποιείται στον υπόχρεο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ.

Κεφάλαιο Γ

Λοιπά θέματα

1. Αναφορικά με τις υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών αρμοδιότητας της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Δ.Ε.Δ. που εδρεύει στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, εξακολουθούν να ισχύουν συμπληρωματικά τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ.1081/6.4.2015 Εγκύκλιο Γ.Γ.Δ.Ε. και την ΠΟΛ.1144/2018 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Κατά τα λοιπά, εξακολουθούν να ισχύουν τα προβλεπόμενα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1064/2017 (ΦΕΚ Β 1440/27.04.17) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και οι διευκρινίσεις και οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο Γ.Γ.Δ.Ε.».

Επειδή, με τις υπ' αριθμ. εκδοθείσες αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί εφέσεων της ΑΑΔΕ (Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) διατυπώθηκε κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010, το προδικαστικό ερώτημα: «εάν η εξέταση των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ν. 2238/1994 το οποίο και εφαρμόζεται δυνάμει της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004, που επιτρέπει τον επανέλεγχο από την αρμόδια αρχή της ακρίβειας φορολογικών δηλώσεων που έχουν περαιωθεί ως ειλικρινείς, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 13-17 του τελευταίου αυτού νόμου και την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού φόρου».

Επειδή με την από σχετική πράξη του Προέδρου του Β' Τμήματος του ΣΤΕ εισήχθησαν οι πιο πάνω εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών στην επταμελή σύνθεση του Β' Τμήματος, σύμφωνα με τα άρθρα 14 παρ. 5, 20 και 21 του Π.Δ. 18/1989 "Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας", λόγω σπουδαιότητας. Για τις ως άνω υποθέσεις είχε οριστεί δικάσιμος η 7^η Ιουνίου 2023 ενώπιον της Επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος του ΣΤΕ.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τέθηκε ταυτόσημο νομικό ζήτημα με το αχθέν ενώπιον του ΣτΕ, ήτοι το εάν η εξέταση των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ν. 2238/1994 το οποίο και εφαρμόζεται δυνάμει της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν.3296/2004, που επιτρέπει τον επανέλεγχο από την αρμόδια αρχή της ακρίβειας φορολογικών δηλώσεων που έχουν περαιωθεί ως ειλικρινείς, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 13-17 του τελευταίου αυτού νόμου και την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, για την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή εκδόθηκε η με αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δεδομένου ότι δεν είχε δημοσιευθεί μέχρι τότε απόφαση από το ΣτΕ, με την οποία αποφασίστηκε η αναστολή της προθεσμίας εξέτασής της σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 68 του ν.4587/2018, η οποία παρέρχεται στις

Επειδή, ακολούθως, στις δημοσιεύθηκαν οι με αριθμ..... αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας – Τμήμα Β', σύμφωνα με τις οποίες:

«.....

4. Επειδή, ενόψει του ανωτέρω λόγου εφέσεως που προέβαλε το Ελληνικό Δημόσιο, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών διέλαβε τα εξής: ότι το ζήτημα που τίθεται με τον λόγο της έφεσης του Ελληνικού Δημοσίου, εάν η εξέταση των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του εφεσίβλητου μετά την περαίωση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους κατά τα άρθρα 13 επ. του ν. 3296/2004 αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο επιτρέπει τον επανέλεγχο της ακρίβειας της δήλωσης αυτής και την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αποτελεί, κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος και αφορά σε ευρύτερο κύκλο προσώπων· για το ζήτημα αυτό δεν υφίσταται σχετική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έχει αποφανθεί μόνον επί του ζητήματος εάν η εξέταση των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων αποτελεί ή όχι συμπληρωματικό στοιχείο που να επιτρέπει τον επανέλεγχο της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οι οποίες έχουν περαιωθεί ως ειλικρινείς με βάση τις διατάξεις των άρθρων του ν. 3888/2010 (ΣτΕ 772/2022, 172/2018), το οποίο όμως είναι διαφορετικό σε σχέση με το ζήτημα που τίθεται με τον ανωτέρω λόγο έφεσης· τούτο διότι κατά την περαίωση που διενεργείται με βάση τις τελευταίες διατάξεις παρεμβάλλεται μεταξύ της υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της περαίωσης χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια του οποίου είναι δυνατή η διενέργεια ελέγχου της ακρίβειας της δήλωσης με εξέταση των δεδομένων που προκύπτουν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς των φορολογούμενων· αντιθέτως, στην περίπτωση της περαίωσης με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 και επ. του ν. 3296/2004, δεν είναι δυνατός ο με τον ανωτέρω τρόπο έλεγχος της ακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, διότι περαιώνεται ως ειλικρινής ταυτόχρονα με την υποβολή της και, ως εκ τούτου, για να μην θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο η εξέταση των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η φορολογική αρχή ηδύνατο και όφειλε να έχει λάβει υπόψη τα δεδομένα αυτά πριν την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης και την περαίωσή της με βάση της διατάξεις του ν. 3296/2004, ζήτημα για οποίο δεν έχει αποφανθεί το Συμβούλιο της Επικρατείας· για το ανωτέρω δε νομικό ζήτημα έχουν εκδοθεί αντιφατικές αποφάσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (ενδεικτικά ΔεφΑθ 3409/2022, 3156/2022, 3079/2021, 3934/2020, 28/2020, ΔΠρΑθ 14126/2022, 13131/2022, ΔΠρωτΘεσ 4313/2021,

ΔΠρωτΧαν 1006/2017 ΔεφΑθ1391/2016, πρβλ. ΔεφΠειρ 1628/2019, 1000/2019, ΔΠρΑθ 6138/2021, 781/2018). Με τις σκέψεις αυτές το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 και υπέβαλε το εκτιθέμενο στην σκέψη 1 της παρούσας προδικαστικό ερώτημα.

5. Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2011 - ο Κ.Φ.Ε. καταργήθηκε με τον ν. 4172/2013, Α' 167, που θέσπισε νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ., για τον φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 του ν. 2386/1996 (Α' 43) και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας [...]. Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία [ν.δ. 1059/1971], απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου. Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο [με τις ανωτέρω διατάξεις της περίπτωσης β' κωδικοποιήθηκαν οι ρυθμίσεις του άρθρου 13 του ν. 1828/1989 (Α' 2) και της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του ν. 2214/1994 (Α' 75)]. Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 1914/1990 [...] απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών [ΥΠ.Ε.Δ.Α.] και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ή του παραρτήματός της και του εποπτεύοντος επιθεωρητή. γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες. δ) [...]». Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 - έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 5. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2010 - ο Κ.Φ.Ε. καταργήθηκε με του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι

φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από [...] κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα [...] οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου [...]. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως. δ. [...]». Εξάλλου, το άρθρο 67B του Κ.Φ.Ε., το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν. 4038/2012 (Α' 14), τροποποιήθηκε με την παράγραφο Β.1 του άρθρου πέμπτου του ν. 4079/2012 (Α' 180) και εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς χρήσεις (σύμφωνα με την παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4110/2013, Α' 17), ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων μπορεί να διενεργείται και με τεχνικές έμμεσου ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνεται το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου.

6. Επειδή, όπως έχει κριθεί, η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος (εδώ και πολλά χρόνια, ήδη από το έτος 1994, βάσει των νόμων 2214/1994 και 2238/1994 - ΚΦΕ-), με τη δε ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. επιβεβαιώθηκε η δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων. Ειδικότερα, στοιχεία έμμεσης απόδειξης περί της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου στην ημεδαπή περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κ.Φ.Ε. και, ήδη, το άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του Κ.Φ.Ε. και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο, εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (βλ. ΣτΕ 2934-5/2017 7μ., 172-3/2018 7μ. κ.ά.).

7. Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου [των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος] ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] 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) [...]» [η ρύθμιση της περίπτωσης α επαναλήφθηκε, με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α' 276/22.12.2006), η οποία αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του ν. 3522/2006 και μετά]. Όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτ. α του ν. 2238/1994, συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία δικαιολογούν -εφόσον δεν έχει συμπληρωθεί ο σχετικός χρόνος παραγραφής- την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. άρθρο 72 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ν. 4174/2013, Α' 170), αποτελούν τα αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για την βεβαίωση του φόρου φορολογική αρχή εκ των υστέρων, μετά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, και τα οποία δικαιολογημένα δεν μπορούσε να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά τον εν λόγω χρόνο, δεν επιτρέπεται δε η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήσαν στη διάθεση/ είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής ήδη κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ανεξαρτήτως του αν αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν υπόψη/ εκτιμήθηκαν προσηκόντως από αυτήν (ΣτΕ 3296/2008, 2426/2002, 2703/1997, 2473/ 1996, 2700/1965, πρβλ. ΣτΕ 713/2021 κ.ά.). Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης Δημόσιας Υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια της δήλωσης του φορολογουμένου ή των εντύπων ή καταστάσεων που τη συνοδεύουν, και, ως εκ τούτου, η απόκρυψη εισοδήματος από αυτόν (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996, 3296/2008, 3953/2011, 404/2014 κ.ά.).

8. Επειδή, εξάλλου, με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 3296/2004 (Α' 253) συνεστήθη στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών η "Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων" (ΥΠ.Ε.Ε.) με την έναρξη λειτουργίας της οποίας έπαυσε η λειτουργία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) του άρθρου 4 του ν. 2343/1995. Με την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με το άρθρο 52 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίσθηκε ως κύριο έργο της ΥΠ.Ε.Ε., μεταξύ άλλων, η αποκάλυψη και καταπολέμηση μεγάλης φοροδιαφυγής και ειδικότερα η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, και με την παρ. 8 ότι "Οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων ... ασκούνται ... παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών... ". Κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 (: "Η οργάνωση, η διάρθρωση και οι αρμοδιότητες των υπηρεσιών που συγκροτούν την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων... καθορίζονται με προεδρικά διατάγματα...") εκδόθηκε το π.δ. 85/2005 "Οργάνωση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών" (Α' 122), στο άρθρο 2 του οποίου επαναλαμβάνονται τα ανωτέρω οριζόμενα στον νόμο σχετικά με την αποστολή και τις αρμοδιότητες της εν λόγω Υπηρεσίας, στην δε παρ. 7 του ανωτέρω άρθρου ορίζεται ότι: "Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι των Διευθύνσεων της ΥΠ.Ε.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών, των Ελεγκτικών Κέντρων... με εξαίρεση την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ...". Η ΥΠ.Ε.Ε. μετονομάσθηκε σε Σ.Δ.Ο.Ε. με το άρθρο 88 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

9. Επειδή, ο ν. 3296/2004 (Α' 253) περιελάμβανε Κεφάλαιο Β' με (αρχικό) τίτλο "ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ", ο οποίος αντικαταστάθηκε με το άρθρο 79 "Αυτοέλεγχος υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων" του ν. 3842/2010 "Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Α' 58), με ισχύ για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επομένων, σε "ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟΙ ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ". Τα άρθρα 13 έως 17 του εν λόγω Κεφαλαίου, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (οικονομικό έτος 2011), μετά την αντικατάστασή τους με το ανωτέρω άρθρο 79 του ν. 3842/2010, προέβλεπαν τα εξής: "Άρθρο 13 Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου. Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά Κέρδη, καθώς και τυχόν εκροές στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15" (ο τίτλος του άρθρου 13 "Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης" και οι διατάξεις του αντικαταστάθηκαν ως άνω με την παράγραφο 1 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010). Άρθρο 14 Υπαγόμενες και εξαιρούμενες δηλώσεις. 1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται: α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθαρίστων εσόδων βάσει των βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις: αα. ββ. ... γγ. ... δδ. Επί αμιγώς ελευθέρων επαγγελματιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. εε. β. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο 1.α λαμβάνονται αυτά που αναφέρονται στα άρθρα 30 και 49 του ν.2238/1994... 3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 εξαιρούνται: α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του μεγέθους και της επίπτωσης της επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ή με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων και στοιχείων αυτού του Κώδικα. β. Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα... γ. δ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί. ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου. 4.(το άρθρο 14 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 2 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010). Άρθρο 15 Δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη. Δηλούμενες διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. 1. οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία αυτοελέγχου ["περαίωσης" σύμφωνα με τη αρχική διατύπωση της παρ. 1] κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά Κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων. 2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται τα ακόλουθα ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών: α.

Ακαθάριστα έσοδα: αα. ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, ποσό τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα... γγ. δδ. Επί αμιγώς ελευθέρων επαγγελματιών, ποσό τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση ββ'. β. Καθαρά κέρδη: αα. ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. του πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση... γγ. δδ. Επί αμιγώς ελεύθερων επαγγελματιών, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω περίπτωση ββ', με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου. Εε. 3. 4. 5. 6. Σε κάθε περίπτωση, προϋπόθεση για την εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13 είναι η δήλωση, για την ίδια διαχειριστική περίοδο, Τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α., των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, καθώς και των τυχόν διαφορών εκροών, αντίστοιχα, που ορίζονται από τις προηγούμενες παραγράφους (το άρθρο 15 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 3 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010). Άρθρο 16. Αυτοέλεγχος δηλώσεων λοιπών φορολογιών (ο τίτλος του άρθρου 16 "Περαίωση δηλώσεων λοιπών φορολογιών" αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 4 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010). Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών που οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς χωρίς έλεγχο κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στα άρθρα 13 έως και 15, εφόσον επί λοιπών φορολογιών, για τις οποίες ως βάση προσδιορισμού του φόρου ή του τέλους ή της εισφοράς λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, δηλώνονται ως ακαθάριστα έσοδα τα οριζόμενα στο άρθρο 15, τότε και οι δηλώσεις των φορολογιών αυτών δεν ελέγχονται και θεωρούνται περατωθείσες ως ειλικρινείς, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13. Άρθρο 17 Μεταβατικές και άλλες διατάξεις. 1. 2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων. 3. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, που δεν υπάγονται για οποιονδήποτε λόγο στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 16 του νόμου αυτού, υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις ισχύουσες διατάξεις. 4. Τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 16 του νόμου αυτού ισχύουν για δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 31.12.2004 και μετά. 5. Τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 16 του νόμου αυτού ισχύουν ανάλογα και για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν ή λήγουν από 1.1.2003 έως και 30.12.2004, με την προϋπόθεση ότι τα τυχόν επιπλέον ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, καθώς και διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. που προκύπτουν κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 15 και 16 για τις διαχειριστικές περιόδους δηλώνονται το αργότερο μέχρι 15 Μαΐου 2005. 6. . 7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθαρίστων εσόδων ή καθαρών

κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου. 8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών. Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου" (η λέξη "περαιούμενες" στην παράγραφο 2 αντικαταστάθηκε με τη λέξη "αυτοελεγχόμενες", η παράγραφος 7, αναριθμούμενη σε παράγραφο 8, αντικαταστάθηκε και η νέα παράγραφος 7 προστέθηκε ως άνω με την παράγραφο 5 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010). Τα άρθρα 13 έως και 17 του ν. 3296/2004, όπως ως άνω αντικαταστάθηκαν, καταργήθηκαν, τελικώς, από την 1.1.2014, με το άρθρο τρίτο υποπαρ. Β.2. περ. 6 του ν. 4254/2014, Α' 85 (βλ. αιτιολογική έκθεση ν. 4254/2014: "Με την κατάργηση των ως άνω διατάξεων υπόκεινται πλέον σε έλεγχο όλες οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών και όχι μόνο αυτές που περιλαμβάνονται στο δείγμα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 17 του ν.3296/2004. Η διάταξη ισχύει από 1.1.2014").

10. Επειδή, ο νομοθέτης προέβη κατ' επανάληψη σε ρυθμίσεις περαίωσης φορολογικών υποθέσεων με στόχο αφενός την ταχεία εκκαθάριση των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και είσπραξη των σχετικών δημοσίων εσόδων και αφετέρου την εξοικονόμηση ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής διοίκησης, βασικό έργο της οποίας -και επιτακτικός σκοπός δημοσίου συμφέροντος- είναι η καταστολή της φοροδιαφυγής (ιδίως της ιδιαιτέρως σοβαρής από απόψεως τέλεσης ή/και ποσού) (πρβλ. ΣΤΕ 320/2020 7μ., 951/2018 7μ., 680/2017 7μ.). Η περιοδικώς προβλεφθείσα στον νόμο δυνατότητα "περαίωσης" αφορούσε τις "εκκρεμείς" φορολογικές υποθέσεις εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, δηλαδή υποθέσεις ανέλεγκτες ή/και υποθέσεις για τις οποίες δεν είχε περατωθεί ο έλεγχος, εκκρεμείς στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κ.ά., κατά τον χρόνο δημοσίευσης των οικείων νομοθετημάτων, κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα ως προς τις υπαγόμενες και τυχόν εξαιρούμενες υποθέσεις. Η εν λόγω "περαίωση" ελάμβανε χώρα μέσω της (προαιρετικής) αποδοχής από τον φορολογούμενο σχετικού εκκαθαριστικού σημειώματος που εξέδιδε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εν είδει διοικητικού συμβιβασμού, με τη διαπίστωση/αναγνώριση φορολογητέας ύλης και αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης πέραν εκείνης που προέκυπτε από την υποβληθείσα δήλωση (βλ. άρθρο 14 ν. 2198/1994, άρθρο 28 ν. 3016/2002, ν. 3259/2004, ο οποίος τροποποιήθηκε διαδοχικώς με τα άρθρα 57 του ν. 3283/2004 και 28 του ν. 3697/2008, και ν. 3888/2010). Σε αντίθεση προς την ανωτέρω διαδικασία περαίωσης,

η οποία αφορούσε "εκκρεμείς" κατά τον χρόνο δημοσίευσης των οικείων νόμων φορολογικές υποθέσεις (όπως του ν. 3888/2010, στα πλαίσια του οποίου εξηνέχθη η κρίση της ΣΤΕ 172/2018 7μ.), με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 προβλέφθηκε -ομοίως προαιρετικού χαρακτήρα- τρόπος περαίωσης/αυτοελέγχου των (εφεξής) υποβαλλόμενων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. (διαχειριστικών περιόδων που λήγουν από 31.12.2004 και μετά και, υπό προϋποθέσεις, διαχειριστικών περιόδων που έληξαν ή λήγουν από 1.1.2003 έως και 30.12.2004, βλ. άρθρο 17 ν. 3296/2004, και μέχρι την κατάργηση των εν λόγω διατάξεων με τον ν. 4254/2014), ειδικά, των "μικρών" εμπορικών επιχειρήσεων καθώς και των ελευθέρων επαγγελματιών με ακαθάριστα έσοδα, βάσει των βιβλίων και στοιχείων, μέχρι ενός ύψους (150.000 ευρώ, βλ. και εισηγητική έκθεση ν. 3296/2004). Ειδικότερα, με βάση τις εν λόγω διατάξεις, οι ανωτέρω υπαγόμενοι επιτηδευματίες έχουν τη δυνατότητα προσδιορισμού και δήλωσης ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών (καθώς και εκροών ΦΠΑ), διαφορετικών αυτών που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, εφόσον δε δηλώνουν τα ελάχιστα, κατά περίπτωση, οριζόμενα ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών (και διαφορών εκροών από ΦΠΑ, βλ. άρθρο 15), οι υποβαλλόμενες δηλώσεις θεωρούνται "ειλικρινείς" χωρίς να διενεργείται έλεγχος της ακρίβειας από την αρμόδια για τον καταλογισμό του φόρου φορολογική αρχή με βάση τις πάγιες διατάξεις. Περαιτέρω, όμως, ο νομοθέτης επιδιώκοντας να συγκεράσει αφενός την ανάγκη για ταχεία και οριστική εκκαθάριση ορισμένης κατηγορίας φορολογικών υποθέσεων και αφετέρου την καταστολή της φοροδιαφυγής: α) εξαίρεσε από τη διαδικασία περαίωσης/αυτοελέγχου, μεταξύ άλλων, τις δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί ή για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου (βλ. άρθρο 14 παρ. 3), β) προέβλεψε δειγματοληπτικό έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 3296/2004. Στην εισηγητική έκθεση ν. 3522/2006 για το άρθρο 13 παρ. 8 αυτού που αντικατέστησε σχετικώς το άρθρο 13 του ν. 3296/2004 αναφέρεται ότι: "Με βάση τις... διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/2004, οι υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης του νόμου αυτού επιχειρήσεις, εφόσον δηλώσουν ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τα οριζόμενα στα εν λόγω άρθρα, δεν ελέγχονται και οι δηλώσεις τους θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, ανεξάρτητα από το εάν τα δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. είναι σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. Δηλαδή, ουσιαστικά ο έλεγχος των δηλώσεων περαίωσης των υπόψη επιχειρήσεων περιορίζεται μόνο στην ορθή συμπλήρωση των σχετικών κωδικών των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και του εντύπου Ε3 (Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών) που συνυποβάλλεται με αυτές, καθώς και στον ορθό προσδιορισμό των τεκμαρτών κερδών των επιχειρήσεων. Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι να υπάρχει ο κίνδυνος καταστρατηγήσεων καθώς οι επιχειρήσεις μπορεί να αποκρύπτουν φορολογητέα έσοδα ή να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες προκειμένου να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους αποτελέσματα στα επιθυμητά γι' αυτές επίπεδα. Κατόπιν των ανωτέρω με τις προτεινόμενες διατάξεις... προβλέπεται ο δειγματοληπτικός έλεγχος των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/2004... και ο οποίος θα επεκτείνεται στα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία Κ.Β.Σ. των επιχειρήσεων", και γ) όρισε ("ρητά" κατά τα αναφερόμενα στην εισηγητική έκθεση του ν. 3296/2004 για το άρθρο 17 παρ. 2) ότι για τις δηλώσεις που θεωρούνται κατά τα ανωτέρω περαιωθείσες ως ειλικρινείς/αυτοελεγχόμενες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου

2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου και ότι αυτό ισχύει ανάλογα και για τα τυχόν υφιστάμενα κατά τον χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων ανέλεγκτα δελτία πληροφοριών ή λοιπά εν γένει επιβαρυντικά στοιχεία- δηλαδή αφενός προέβλεψε τη δυνατότητα επανόδου της αρμόδιας για τον καταλογισμό του φόρου φορολογικής αρχής και επί ως άνω περαιωθείσας/ αυτοελεγχθείσας χρήσης με τις προϋποθέσεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ΚΦΕ, και αφετέρου απέκλεισε την εν λόγω (αυτο)περαίωση με μόνη την υποβολή της οικείας δήλωσης στην περίπτωση που ήδη υπάρχουν επιβαρυντικά στοιχεία, όπως ανέλεγκτα δελτία πληροφοριών, μη γενομένης ανεκτής από τον νομοθέτη της, άνευ ετέρου, δυνατότητας, με μόνη τη δήλωση των οικονομικών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, (αυτό)περαίωσης/“αυτοελέγχου” και χρήσεων που ενδέχεται να βαρύνονται με (σοβαρές) παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και (μεγάλης) φοροδιαφυγής. Ενόψει του ανωτέρω συστήματος "περαίωσης/αυτοελέγχου" που διαμορφώνεται στα άρθρα 13-17 του ν.3296/2004 και αφορά ορισμένη κατηγορία επιτηδευματιών ("μικρές" εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 150.000 ευρώ), στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και τα οποία περιέρχονται σε γνώση της αρμόδιας για τη βεβαίωση του φόρου εισοδήματος φορολογικής αρχής με πληροφοριακό δελτίο μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, συνιστούν, κατ' αρχήν, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 17 παρ. 2 εδ. α' του νόμου αυτού σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. που δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου/πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (εντός, πάντως, της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας). Τούτο διότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται με τους όρους και τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004 -με πρωτοβουλία των κατ' αρχήν υπαγομένων σε αυτές επιτηδευματιών και χωρίς, προφανώς, να είναι εκ των προτέρων γνωστό στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. ποιοι από αυτούς θα υποβάλουν δηλώσεις κάνοντας χρήση των εν λόγω διατάξεων- θεωρούνται (εκτός των δηλώσεων που εμπίπτουν στο δείγμα του άρθρου 17 και των εξαιρουμένων δηλώσεων της παρ. 3 του άρθρου 14), "αυτομάτως", άμα τη υποβολή τους, ειλικρινείς, χωρίς να διενεργείται από την αρμόδια για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος φορολογική αρχή έλεγχος της ακρίβειας με βάση τις πάγιες διατάξεις, όπως με τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων ή/και με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Είναι δε διάφορο το ζήτημα ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, ενόψει ότι η εξέτασή τους είναι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, δεν αποτελούν και συμπληρωματικά στοιχεία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β' σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' αρχήν οριζόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής του φόρου πράξης (άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., βλ. ΣΤΕ 2934-5/2017 7μ., 172-3/2018 7μ. και έκτοτε παγίως), ή ότι, για τον ίδιο λόγοι τα εν λόγω στοιχεία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης/πράξης διορθωτικού προσδιορισμού σημειώματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε περίπτωση έκδοσης (αρχικού) εκκαθαριστικού σημειώματος, με το οποίο καλεί τον φορολογούμενο να περαιώσει εκκρεμή υπόθεση -δηλαδή υπόθεση για την οποία έχει ήδη υποβληθεί δήλωση δυνάμενη να ελεγχθεί από την αρμόδια για τον καταλογισμό του φόρου φορολογική αρχή ως προς την ακρίβειά της πριν την έκδοσή του σημειώματος- με βάση τις διατάξεις του ν. 3888/2010 (ΣΤΕ 177/2018 7μ., βλ. και ΣΤΕ

772/2022). Η ανωτέρω ερμηνεία δεν προσκρούει στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της σταθερότητας της κατάστασης των διοικουμένων, ενόψει της ρητής πρόβλεψης στον νόμο, γνωστής στους επιτηδευματίες που επιλέγουν να υποβάλουν τις δηλώσεις τους κάνοντας χρήση των ανωτέρω διατάξεων του ν. 3296/2004 -μεταξύ των οποίων οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τους οποίους, σε αντίθεση με τις εμπορικές επιχειρήσεις ως προς τις οποίες ενόψει της εμπορικής δραστηριότητας μπορεί να προκύψουν συμπληρωματικά στοιχεία από επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία (εικονικά τιμολόγια κτλ), τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων αποτελούν κατ' εξοχήν στοιχείο από το οποίο δύναται να προσδιορισθεί αποκρυβέν εισόδημα (μεγάλου ύψους)- περί της εφαρμογής του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.. Άλλωστε, στην ένδικη υπόθεση, κατά τα ιστορούμενα στην απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, ο έλεγχος του ΣΔΟΕ στον εφεσίβλητο είχε εκκινήσει πριν υποβάλει την οικεία δήλωση (αυτο)περαίωσης/ αυτοελέγχου για την ένδικη χρήση. Ενόψει των ανωτέρω, στο προδικαστικό ερώτημα που απέστειλε το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι: "Στοιχεία για το υπόλοιπο ή/ και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και τα οποία περιέρχονται με πληροφοριακό δελτίο σε γνώση της αρμόδιας για τη βεβαίωση του φόρου εισοδήματος φορολογικής αρχής μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος περαίωσης/αυτοελέγχου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, συνιστούν, κατ' αρχήν, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 17 παρ. 2 εδ. α' του ίδιου νόμου σε συνδυασμό με το άρθρο 68 Παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) που δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου πράξης διορθωτικού προσδιορισμού".

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Ο προσφεύγων ήταν κατά τον κρίσιμο χρόνο ελεύθερος επαγγελματίας, με αντικείμενο εργασιών την παροχή νομικών υπηρεσιών (δικηγόρος) και έδρα της επιχείρησής του στην και για την παρακολούθηση των εργασιών της επιχείρησής του τηρούσε Βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Είχε προβεί δε σε περαίωση των φορολογικών του υποθέσεων, μεταξύ άλλων και για την ένδικη διαχειριστική περίοδο, βάσει τω διατάξεων του ν.3296/2004 (Α' 253).

Κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, μεταξύ άλλων και σε βάρος του προσφεύγοντος, διενεργήθηκε εντός της υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε φορολογικός έλεγχος. Ειδικότερα, στις, περιήλθε στην εν λόγω Υπηρεσία ανώνυμη πληροφορία, η οποία έλαβε αριθμ. Π.Δ.....σύμφωνα με την οποία «τα δηλωθέντα εισοδήματα (του) δεν συνάδουν με τις καταθέσεις στους τραπεζικούς (του) λογαριασμούς ούτε με την ακίνητη περιουσία (του) και, ως εκ τούτου, χρήζει φορολογικού ελέγχου». Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, η υπ' αριθμ. χειρόγραφη εντολή ελέγχου και έρευνας, καθώς και η υπ' αριθμ. χειρόγραφη εντολή ελέγχου παράνομης προέλευσης κεφαλαίων και ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών. Η τελευταία εντολή αντικαταστάθηκε, διαδοχικώς, από τις υπ' αριθμ. χειρόγραφη εντολή επεξεργασίας και εντολή Elenxis. Επιπλέον, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, προκειμένου να μεταβεί συνεργείο στην έδρα του ελεγχόμενου για έλεγχο. Καθόσον δε, κατά την ημέρα και ώρα του ελέγχου, αυτός δεν βρέθηκε στο γραφείο του, θυροκολλήθηκε η πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οποία ανταποκρίθηκε, προσκομίζοντας τα αιτηθέντα βιβλία και στοιχεία στις

Με την υπ' αριθμ. εντολή πραγματοποιήθηκε έλεγχος εντός της υπηρεσίας (του Σ.Δ.Ο.Ε.) και κατασχέθηκαν τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, με την υπ' αριθμ.

..... έκθεση κατάσχεσης, για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθμ.
 υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου οίκοθεν. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.
 εντολή ελέγχου και επεξεργασίας των κατασχεθέντων βιβλίων και
 στοιχείων. Εξάλλου, με το από ΕΜΠ..... έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας προς την Ένωση
 Ελληνικών Τραπεζών, είχε ζητηθεί η άρση του τραπεζικού απορρήτου για τον ελεγχόμενο και η
 αποστολή, για το χρονικό διάστημα από 1.1.2000 έως 31.12.2011, των πάσης φύσεως
 τραπεζικών κινήσεων οποιασδήποτε μορφής λογαριασμού, του
 οποίου ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, σε οποιοδήποτε πιστωτικό ίδρυμα της χώρας. Κατόπιν
 επεξεργασίας του συνόλου των απαντήσεων των πιστωτικών ιδρυμάτων της χώρας, συντάχθηκε
 η υπ' αριθμ. πρόσκληση του Ν.4174/2013, περί παροχής από αυτόν
 διευκρινήσεων σχετικά με τη φορολογική του υπόθεση. Στις, ο προσφεύγων μετέβη
 στην ως άνω υπηρεσία, όπου παρέλαβε την υπ' αριθμ. πρόσκληση για παροχή
 εξηγήσεων με συνημμένους Πίνακες στους οποίους αποτυπώνονται, για τις χρήσεις 2000 έως
 2011, οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Αφού είχε λάβει παράταση
 προθεσμίας, προκειμένου να ανταποκριθεί στην προαναφερόμενη πρόσκληση καθώς και
 αντίγραφα των, ως άνω απαντήσεων των τραπεζών, υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ.
 υπόμνημα και, εκπροθέσμως, καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ.
 δεύτερο υπόμνημα του, το οποίο, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, παρελήφθη και έτυχε
 επεξεργασίας από τον έλεγχο. Για τους σκοπούς του φορολογικού ελέγχου,
 έγιναν, πιο συγκεκριμένα, οι κάτωθι ενέργειες - ελεγκτικές διασταυρώσεις:

α) έγινε επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει των απαντήσεων των τραπεζών στο
 σχετικό αίτημα του Σ.Δ.Ο.Ε. για άρση του τραπεζικού απορρήτου, όπως αυτοί (λογαριασμοί)
 εμφανίζονται στον σχετικό Πίνακα της από Έκθεσης του Κ.Β.Σ που του
 κοινοποιήθηκε (βλ. σελ 3-4 αυτής),

β) έγινε διασταύρωση των εκδοθέντων γραμματίων Προείσπραξης του Δικηγορικού Συλλόγου
 Αθηνών, με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., για να διαπιστωθεί εάν έχουν εκδοθεί Α.Π.Υ., για όλα τα
 εκδοθέντα Γραμμάτια Προείσπραξης,

γ) έγινε διασταύρωση των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς με τις εκδοθείσες
 Α.Π.Υ., για να διαπιστωθεί εάν οι καταθέσεις αυτές αντιστοιχίζονται με εκδοθείσες Α.Π.Υ.

Καθώς διαπιστώθηκαν αποκλίσεις, μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων, που βρέθηκαν στους
 εν θέματι τραπεζικούς του λογαριασμούς και των δηλωθέντων εισοδημάτων του, της χρονικής
 περιόδου 2000 έως 2011, όπως αυτές εμφανίζονται στον οικείο Πίνακα Διαπιστώσεων Αρχικών
 Διαφορών της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου (βλ. σελ 4 αυτής) και κλήθηκε με την
 προαναφερόμενη υπ' αριθμ. πρόσκληση να παράσχει έγγραφες εξηγήσεις για τις
 τραπεζικές καταθέσεις, των οποίων ήταν δικαιούχος και οι οποίες εμφανίζονται, ανά χρήση,
 στους Πίνακες 1-12 που παρατίθενται στην εν λόγω έκθεση ελέγχου (βλ. σελ. 5-19 αυτής), με
 πλήρη ανάλυση, ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία (π.χ.
 όνομα καταθέτη) και οι οποίοι επισυνάπτονται αυτούσιοι στην προαναφερόμενη πρόσκληση.
 Ανταποκρινόμενος στην παραπάνω πρόσκληση, υπέβαλε τα υπ' αριθμ.έγγραφα
 υπομνήματά του. Παράλληλα, εστάλησαν συμπληρωματικά ερωτήματα προς τις τράπεζες, με
 σκοπό να διευκρινιστούν περαιτέρω, κάποιες καταθέσεις, καθώς και ο τρόπος εξόφλησης
 επιταγών και να αποσταλεί φωτοτυπία του σώματος αυτών.

Σε απάντηση των σχετικών εγγράφων του Σ.Δ.Ο.Ε., εστάλησαν συμπληρωματικά στοιχεία από τις
 τράπεζες, όπως αυτά αποτυπώνονται στους Πίνακες 13-24 της από Έκθεσης
 ελέγχου Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε. και στη στήλη «Επεξήγηση Τράπεζας/Διαπιστώσεις Ελέγχου», κατόπιν
 δε επεξεργασίας των αρχικών και των συμπληρωματικών στοιχείων που εστάλησαν από τα
 πιστωτικά ιδρύματα και συνεκτίμησης όσων παρέθεσε με τα ως άνω δυο υπομνήματά του, ο

έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. κατέληξε στους ενσωματωμένους στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ, Πίνακες 13-24. Ειδικότερα για το χρήση 2010, οι επίμαχες καταθέσεις εμφανίζονται στον Πίνακα 23 στις σελ. 119-131 της έκθεσης.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, με τα υπ' αριθμ. Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου καταλογίστηκαν σε βάρος του ελεγχόμενου οι διαπιστωθείσες παραβάσεις

Κ.Β.Σ και η αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη. Αντίγραφα των Υ.Σ.Ε. θυροκολλήθηκαν στο γραφείο του ελεγχόμενου, στις, μαζί την υπ' αριθμ. κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1991 με την οποία εκείνος κλήθηκε, εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την επομένη της επίδοσής της, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που αναφέρονται στα ανωτέρω Υ.Σ.Ε. Ανταποκρινόμενος στην παραπάνω κλήση προς ακρόαση, υπέβαλε, εκπροθέσμως, το υπ' αριθμ. τρίτο υπόμνημά του, προσκομίζοντας αποδεικτικά των ισχυρισμών του στοιχεία, σχετικά με οκτώ (8) περιπτώσεις, ενώ, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., από το σύνολο των ενενήντα δύο (92) εγγράφων που προσκομίστηκαν από τον ελεγχόμενο, μόνο τα είκοσι (20) ήταν σχετικά με τον έλεγχο. Μετά την ολοκλήρωση της, κατά τα άνω, ελεγκτικής διαδικασίας, κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων Βιβλίων και Στοιχείων και της επεξεργασίας των τριών υποβληθέντων υπομνημάτων, διαπιστώθηκαν από το ΣΔΟΕ για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, παραβάσεις. Ειδικότερα, όσον αφορά την χρήση 2010, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, με ονοματεπώνυμο πελάτη:

β) μη έκδοση στοιχείων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών και γνωστή συνολική αξία, ύψους 27.127,80 ευρώ (παραβάση για την οποία εφαρμόζεται οροφή (15πλάσιο) για βιβλία Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.),

γ) μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για ποσό μεγαλύτερο των 880,00 ευρώ, σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, με ονοματεπώνυμο πελάτη:

δ) ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. για ποσό μικρότερο των 880,00 ευρώ, σε μία (1) περίπτωση, με την είσπραξη αμοιβής επί παροχής υπηρεσιών, με στοιχεία πελάτη:

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η υπ' αριθμ. πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Κ.Β.Σ, διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2010 έως 31.12.2010.

Κατά της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ο προσφεύγων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς. Ακολούθως, κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων άσκησε στις προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία έγινε δεκτή. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθμ. απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 14ο Μονομελές) ακύρωσε την σιωπηρή απόρριψη της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, καθώς και τον με αριθμ. Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Π.Δ 186/1992 για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, για λόγους νομικής πλημμέλειας. Σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης η Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου για τη χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών εκδόθηκε κατά παράβαση του ουσιαστικού τύπου της προηγούμενης ακρόασης και πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής. Με την ίδια απόφαση (..... ΔΠΑ) η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης απόφασης, κατά το σκεπτικό της. Η ως άνω με αριθμ. απόφαση του ΔΠΑ επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στις

Κατόπιν των ανωτέρω, και μετά την έναρξη της λειτουργίας των ΕΛ.ΚΕ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Στις

αναρτήθηκε στο λογαριασμό του προσφεύγοντος (αρ. κατ.), στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης (TaxisNet), η με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤΤ Γνωστοποίηση Δυνατότητας Υποβολής Εκπρόθεσμων Φορολογικών Δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού για τις φορολογίες και τις φορολογικές χρήσεις 2009, 2010 και 2011.

Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε, προκειμένου να εφαρμοστούν οι ως άνω δικαστικές αποφάσεις, να επαναληφθεί η ως άνω διαδικασία σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4987/2022 του Κ.Φ.Δ και να καταλογισθούν, αν προκύψουν, τα σχετικά πρόστιμα του Κ.Β.Σ του Π.Δ 186/92 με την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν.4337/2015 για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, ώστε να θεραπευτεί η νομική πλημμέλεια. Ο επανέλεγχος αποδέχθηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από τους ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στην από Έκθεση Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ) για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, πλην εκείνων που αναλυτικά αναφέρονται στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ «ΚΡΙΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ». Στην από έκθεση επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής περιγράφονται αναλυτικά όλες οι ενέργειες και οι ελεγκτικές διασταυρώσεις που πραγματοποιήθηκαν (επεξεργασία των Τραπεζικών Λογαριασμών, διασταύρωση των εκδοθέντων Γραμματίων Προείσπραξης του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών με τις εκδοθείσες ΑΠΥ, για να διαπιστωθεί αν έχουν εκδοθεί ΑΠΥ για όλα τα εκδοθέντα Γραμμάτια Προείσπραξης, διασταύρωση των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς με τις εκδοθείσες ΑΠΥ, για να διαπιστωθεί αν οι καταθέσεις αυτές αντιστοιχίζονται με εκδοθείσες ΑΠΥ). Το σύνολο των διαπιστώσεων, τόσο του αρχικού ελέγχου του ΣΔΟΕ, όσο και του επανελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, συμπεριλήφθηκαν στο με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Επανελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα την

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψη:

Α) τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου και τις σχετικές παραδοχές που αναγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, της οποίας έχει λάβει γνώση ο προσφεύγων κατά τον αρχικό έλεγχο, και

Β) τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων και τις αιτιάσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στο με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημά του, κεφάλαια Ι – ΙΙΙ του υπομνήματος, έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στην από έκθεση επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, και προχώρησε στην έκδοση του προσβαλλόμενου με αριθμ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 2010, κατ' επανάληψη διαδικασίας. Η ως άνω πράξη επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις με συνημμένη την οικεία από έκθεση επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση της με αριθμ. προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου για τη χρήση 2010.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων περαίωσε ως προς τη φορολογία εισοδήματος το επίμαχο οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3296/2004, καθώς είχε υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του αυτοελέγχου των

άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε το με αριθμ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2011. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου για το οικονομικό έτος 2011 υπόκειται στην προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετή παραγραφή, η οποία άρχισε στις 31/12/2011 και έληξε στις 31/12/2016, ενώ, ενόψει των γενομένων δεκτών με τις προαναφερθείσες με αριθμ. αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα για διενέργεια ελέγχου στον προσφεύγοντα παρά το γεγονός ότι αυτός είχε περαιώσει τη χρήση 2010 βάσει των διατάξεων του ν. 3296/2004, καθώς κρίθηκε ότι στοιχεία για το υπόλοιπο και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης και τα οποία περιέρχονται με πληροφοριακό δελτίο σε γνώση της αρμόδιας για τη βεβαίωση του φόρου εισοδήματος φορολογικής αρχής μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος περαίωσης/αυτοελέγχου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004, συνιστούν, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 17 παρ. 2 εδ. α' του ίδιου νόμου σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) που δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου πράξης διορθωτικού προσδιορισμού. Με βάση τα ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε ο αρχικός υπ' αριθμ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, καθώς αφενός η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα διενέργειας ελέγχου, αφετέρου η εν λόγω πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο.

Στη συνέχεια, η ως άνω αρχική πράξη ακυρώθηκε με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14ο Μονομελές), το οποίο έκρινε ότι η πράξη αυτή εκδόθηκε κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης και πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής, και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης απόφασης, κατά το σκεπτικό της. Κατόπιν, η αρμόδια υπηρεσία (1^ο ΕΛΚΕ Αττικής) συμμορφούμενη με την παραπάνω απόφαση, εξέδωσε τη με αριθμ. εντολή ελέγχου, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε., και συγκεκριμένα: *«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την 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 άρθρο 1 της Δ6Α Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.»*

Με βάση τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής ορθά και νόμιμα προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. προσβαλλόμενης πράξης σε συμμόρφωση με την υπ' αριθμ. απόφαση του ΔΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 2 περ. γ' και 70 παρ. 7 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. απόφασης στη φορολογική Διοίκηση (.....). Ως εκ τούτου, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για τη χρήση 2010, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την πλευρά του είναι εσφαλμένες, αφού για το σύνολο

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

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση, η φορολογική αρχή εξαίρεσε πιστώσεις προερχόμενες από μεταφορές από άλλους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, πιστωτικούς τόκους, λογαριασμούς μισθοδοσίας, προθεσμιακές καταθέσεις και λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα επανακαταθέσεις που συσχετίστηκαν με προγενέστερες αναλήψεις, θεώρησε αιτιολογημένες πιστώσεις που προέρχονταν από την ατομική επιχείρηση της συζύγου του προσφεύγοντος, ενώ περαιτέρω, επεξεργάστηκε μία προς μία τις κινήσεις αναλήψεων σε σχέση με τις επίμαχες καταθέσεις. Ιδίως ενόψει της παρατηρηθείσας πρακτικής πολυάριθμων συνεχών αναλήψεων και καταθέσεων στην περίπτωση του προσφεύγοντος, συσχετίζοντας τα ποσά και διαγράφοντας τις καταθέσεις που αιτιολογούνταν κατ' αυτόν τον τρόπο, απέρριψε δε τις υπόλοιπες μη δικαιολογημένες κινήσεις καταθέσεων με ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία (βλ. σελίδες 138 -151 της από πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.). Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος που διενεργήθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας στα πλαίσια της απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, λαμβάνοντας υπ' όψη τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου και τις σχετικές παραδοχές που αναγράφονται αναλυτικά στην ως άνω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, της οποίας έχει λάβει γνώση ο προσφεύγων κατά τον αρχικό έλεγχο, και τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων και τις αιτιάσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στο με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημά του, κεφάλαια I – III του υπομνήματος, έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στην από έκθεση επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, στην οποία περιγράφονται αναλυτικά όλες οι ενέργειες και οι ελεγκτικές διασταυρώσεις που πραγματοποιήθηκαν (επεξεργασία των Τραπεζικών Λογαριασμών, διασταύρωση των εκδοθέντων Γραμματίων Προείσπραξης του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών με τις εκδοθείσες ΑΠΥ, για να διαπιστωθεί αν έχουν εκδοθεί ΑΠΥ για όλα τα εκδοθέντα Γραμμάτια

Προείσπραξης, διασταύρωση των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς με τις εκδοθείσες ΑΠΥ, για να διαπιστωθεί αν οι καταθέσεις αυτές αντιστοιχίζονται με εκδοθείσες ΑΠΥ). Ως εκ τούτου, η φορολογική Διοίκηση, ενήργησε εντός των ορίων της χρηστής διοίκησης και ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης ως προς την κρίση της ότι δεν έχουν εκδοθεί από τον προσφεύγοντα κατά την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματός του φορολογικά στοιχεία για τα επίμαχα ποσά που περιγράφονται στις σελίδες 109-110 της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα οποία αφορούν ονομαστικές καταθέσεις του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος, οι οποίες ταυτοποιήθηκαν από την φορολογική αρχή ως προερχόμενες από πελάτες του. Ο προσφεύγων από την άλλη δεν ανταπέδωσε, ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο, ότι έχουν εκδοθεί τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία για καθεμία από τις αποδιδόμενες παραβάσεις, καθόσον οι ημερομηνίες και τα ποσά που αναγράφονται στις προσκομισθείσες ΑΠΥ βρίσκονται σε πλήρη αναντιστοιχία με τις ημερομηνίες και τα ποσά των παραβάσεων (και των αντίστοιχων καταθέσεων στους πίνακες), σε άλλες δε περιπτώσεις ο εκδότης της ΑΠΥ δεν είναι ο ίδιος ο προσφεύγων, ενώ σε κάθε περίπτωση, η ΑΠΥ πρέπει να εκδίδεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του Κ.Β.Σ., με την είσπραξη (εν όλω ή εν μέρει) της σχετικής αμοιβής του επιτηδευματία (βλ. ΣΤΕ 684/2001, 366/2000), ακόμα κι αν αυτή λαμβάνει χώρα πριν από την παροχή της υπηρεσίας και, πάντως, εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία. Τέλος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ορισμένα ποσά αφορούσαν δαπάνες και έξοδα πελατών του, αβασίμως προβάλλεται, εφόσον για τους ελεύθερους επαγγελματίες ως δαπάνες αναγνωρίζονται μόνο εκείνες που αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία καταχωρημένα στα βιβλία του υπόχρεου, κατ' άρθρο 49 παρ. 2 του ν. 2238/1994. Με τα δεδομένα αυτά, ο προσφεύγων δεν ανέτρεψε την επαρκώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, τεκμηριωμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί του ότι οι καταθέσεις αυτές συνιστούν μη δηλωθέντα έσοδα από την, κατά το κρίσιμο έτος, άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία (βλ. και Α 10148/2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας - Τμήμα 14ο).

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, δεδομένου ότι μετά την ισχύ του ν. 2523/1997 ίσχυσε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ, Α' 170), με το οποίο περιορίστηκε το πρόστιμο για αποκρουεΐσα συναλλαγή σε ποσοστό 40% της αξίας της συναλλαγής, και εν συνεχεία οι διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 4 περ. β' και 7 παρ. 9 του ν. 4337/2015, με τις οποίες καταργήθηκε η επιβολή προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σχετικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό, σύμφωνα με τη με αριθμ. 2783/2022 του ΣΤΕ – Τμήμα Β' κρίθηκαν τα παρακάτω:

«.....

7. Επειδή, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και -όταν πρόκειται για χρηματική κύρωση- περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής διοικητικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή

των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στον νόμο. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει τον χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων διοικητικού δικαίου που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη διοικητική κύρωση. Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση (λ.χ. σε περίπτωση μεταβολής της φύσης των προβλεπόμενων κυρώσεων) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου (λ.χ. σε περίπτωση κατάργησης για το μέλλον της οικείας ουσιαστικής ή διαδικαστικής υποχρέωσης, πρβλ. ΣτΕΟλομ. 459/2013), ώστε να μην απηχέι διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς. Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας (ΣτΕ 2319/2021 εππαμ., 172/2022, πρβλ. ΣτΕ εππαμ. 351, 352, 1389, 2691/2019, 1438/2018, ΣτΕ 1582, 2734/2020, 2221/2018).

8. Επειδή, περαιτέρω, μεταξύ των γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου συγκαταλέγεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης. Η αρχή αυτή, η οποία αφορά και σε διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη της αντίστοιχης αρχής του ημεδαπού φορολογικού δικαίου (όπως αυτή προσδιορίζεται στην προηγούμενη σκέψη) και, ειδικότερα, δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας. Πάντως, η ανωτέρω αρχή του ενωσιακού δικαίου δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές κυρώσεις αδιακρίτως, αλλά μόνο ως προς εκείνες που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης (ΣτΕ εππαμ. 2319/2021, 351, 352, 2691/2019, ΣτΕ 2734/2020, 2221/2018).

9. Επειδή, η υποχρέωση του επιτηδευματία για έκδοση των οριζόμενων στη φορολογική νομοθεσία στοιχείων (ακριβούς/αληθούς περιεχομένου) επιβάλλεται διαχρονικά [άρθρο 1 του π.δ. 186/1992, Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ Α' 84), ν. 4093/2012, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ, Α' 222), ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Α' 251)] με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν (ΣτΕ 2319/2021 εππαμ., πρβλ. ΣτΕ εππαμ. 1365/2017 σκ. 5, 380/2019 σκ. 5, ΣτΕ 2221/2018 σκ. 7). Οι εν λόγω φορολογικές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν και τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), ο οποίος όχι μόνο ρυθμίζεται από το ενωσιακό δίκαιο αλλά συνιστά και ίδιο πόρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. λ.χ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 5.12.2017, M.A.S. και M.B., C-42/17, σκέψη 31). Εξάλλου, από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας

2006/112/ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 3 ΣΕΕ, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του Φ.Π.Α. που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή. Τέτοιο μέτρο είναι και η επιβαλλόμενη από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωση των επιτηδευματιών για έκδοση φορολογικών στοιχείων ακριβούς περιεχομένου (και, περαιτέρω, η προβλεπόμενη από το ημεδαπό δίκαιο επιβολή διοικητικών κυρώσεων για παράβαση της εν λόγω υποχρέωσης (ΣτΕ επταμ. 2319/2021, 2691/2019, ΣτΕ2734/2020, 2221/2018). Συνεπώς, η παρούσα υπόθεση, η οποία αφορά στη μεταρρύθμιση του επιβληθέντος σε βάρος του προσφεύγοντος διοικητικού προστίμου για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, παρουσιάζει επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης, στο μέτρο που συναρτάται με τη (μη)τήρηση των υποχρεώσεων για τον Φ.Π.Α..

10. Επειδή, τέλος, το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ κατοχυρώνει και την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου για τον παραβάτη ουσιαστικού «ποινικού» νόμου (βλ. ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. κατά Ιταλίας, σκέψεις 108-109). Δεδομένου ότι το προστατευτικό πεδίο του άρθρου 7της ΕΣΔΑ καλύπτει και τις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων «ποινικής» φύσης, βάσει κριτηρίων παρόμοιων με εκείνα της νομολογίας Engel για το άρθρο 6της ΕΣΔΑ η προαναφερόμενη αρχή εφαρμόζεται και επί χρηματικών φορολογικών/τελωνειακών κυρώσεων σημαντικού ύψους (ΣτΕ επταμ. 2319/2021, 351, 1389,2691/2019, ΣτΕ 2734/2020, 2221/2018), όπως είναι το επίδικο πρόστιμο. Εξάλλου, η αρχή αυτή της ΕΣΔΑ έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη της αντίστοιχης αρχής του ημεδαπού φορολογικού δικαίου, όπως αυτή προσδιορίσθηκε στη σκέψη 7, ειδικότερα, δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας/δίκαιης ισορροπίας (ΣτΕ επταμ. 2319/2021, 351, 1389, 2691/2019, ΣτΕ2734/2020, 2221/2018).

11. Επειδή, ο ισχύων κατά τον χρόνο τέλεσης της ένδικης παράβασης ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179) όριζε, στο άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - αντικειμενικό σύστημα» ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...] τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για τον σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια(οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: [...] β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ κατά περίπτωση. γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού [...] 3. [...] 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις [...] θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2),όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των

οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. [...] β) [...]».

12. Επειδή, από 1.1.2014 τέθηκε σε ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 67 (αναριθμηθέν σε 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, βλ. επόμενη σκέψη) αυτού, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν. 4174/2013, Α' 170/26.7.2013), ο οποίος εφαρμόζεται και ως προς την ένδικη διοικητική κύρωση (βλ. άρθρο 2 περ. ε' του ΚΦΔ, 9 παρ. 4 του ν. 2523/1997). Στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» ορίστηκε αρχικά ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. 2. [...]», στο δε άρθρο 54 «Διαδικαστικές Παραβάσεις», μετά την τροποποίησή του με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ2 περ. 9 του ν. 4254/2014 (Α' 85) με ισχύ από 1.1.2014 σύμφωνα με την περ. 24 αυτής, ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...] η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του Κώδικα, θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής α) [...] γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων [...] θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων [...] θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1. [...]». 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου». Στο άρθρο 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 του ν. 4223/2013 (Α' 287), ορίζονταν τα εξής: «1. [...]. 2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρουστική αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ. β) [...]». Στο σχετικό με τα άρθρα 54 και 55 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του ΚΦΔ αναφέρεται, αντίστοιχα, ότι «Οι διατάξεις του άρθρου 54 έχουν ως στόχο την ενίσχυση του αισθήματος δικαίου των πολιτών και παράλληλα την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων προς όφελος των δημοσίων εσόδων, μέσω του εξορθολογισμού αυτών, για την αποφυγή της επιβολής «εξωπραγματικών» προστίμων, η είσπραξη των οποίων καθίσταται δυσχερής και αμφίβολη. [...]» και ότι «[...] Στην παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου[55] καθορίζονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα που αφορούν σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου αξίας και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής [...]». Επίσης, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4254/2014 αναφέρονται σχετικώς τα εξής: «[...] τροποποιούνται οι

διατάξεις που αφορούν το υφιστάμενο καθεστώς των φορολογικών προστίμων του άρθρου 54 ως ακολούθως: α) [...] β) Για λόγους νομοτεχνικούς η προβλεπόμενη έως σήμερα στην περίπτωση η) της παραγράφου 1 παράβαση που αφορά την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων προβλέπεται πλέον ως αυτοτελής παράβαση της περίπτωσης θ) και αναφέρεται ως μη έκδοση ή ως ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης, επαγγελματικών κλπ. Φορολογικών στοιχείων), γ) Από την περίπτωση η) της παραγράφου 1 διαγράφονται οι λέξεις «και την έκδοση στοιχείων», δεδομένου ότι η παράβαση αυτή ρυθμίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτιθέμενα ως αυτοτελής περίπτωση θ), δ) [...] Στην περίπτωση γ) της παραγράφου 2 προβλέπεται σημαντική μείωση των προβλεπόμενων προστίμων, για όσους είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, από το ποσό ύψους χιλίων (1.000) ευρώ, στο ποσό ύψους διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση αφορά την σύμφωνα με την περίπτωση θ) της παραγράφου 1 μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων [...] καθιερώνεται (σε σχέση με την υφιστάμενη ρύθμιση, η οποία δεν προέβλεπε οροφή στο ύψος του προστίμου για κάθε μία μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου) σχετικό ανώτατο όριο προστίμου ίσο προς τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο. ε) Στην περίπτωση δ) της παραγράφου 2 προβλέπεται σημαντική μείωση των προβλεπόμενων έως σήμερα προστίμων, για όσους είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, από το ποσό ύψους δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στο ποσό ύψους πεντακοσίων (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση αφορά την σύμφωνα με την περίπτωση θ) της παραγράφου 1 μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων [...] καθιερώνεται (σε σχέση με την υφιστάμενη ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία δεν υπήρχε οροφή στο ύψος του προστίμου για κάθε μία μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου) σχετικό ανώτατο όριο προστίμου ίσο προς τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο. Στην ίδια ως άνω παράγραφο προβλέπεται ότι διαγράφεται το τελευταίο εδάφιο της ίδιας περίπτωσης, το οποίο προβλέπει πρόστιμο, καθώς η περίπτωση αυτή ρυθμίζεται αυτοτελώς ως επόμενη περίπτωση ε) της ίδιας παραγράφου. στ) Στην παράγραφο 2 προστίθεται περίπτωση ε) και ρυθμίζεται μετά και από τη διαγραφή του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης δ) η επιβολή του προβλεπόμενου σχετικά προστίμου στις περιπτώσεις των παραβάσεων των περιπτώσεων ε) και ζ) και η) της παραγράφου 1. ζ) [...]». Περαιτέρω, στις παραγράφους 30, 32 και 34 (στις οποίες αναριθμήθηκαν οι πρώην παράγραφοι 2, 4, και 6, αντίστοιχα, με το άρθρο 50 παρ. 12 ν. 4223/2013) του άρθρου 66 (αναριθμηθέντος στη συνέχεια σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, βλ. επόμενη σκέψη) του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής: «30 (2) Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 32 (4) [όπως η παράγραφος αυτή διορθώθηκε με την παρ. 1 του έβδομου άρθρου του ν. 4183/2013 (Α' 186)] Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: [...] 34 (6) [όπως η παρ. αυτή συμπληρώθηκε με την παρ. 2 του έβδομου άρθρου του ν. 4183/2013] Για τις

υποθέσεις προστίμων των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε., καθώς και στην προθεσμία εμπρόθεσμη υποβολής προσφυγής κατά τη δημοσίευση του παρόντος, οι υπόχρεοι δύνανται με αίτησή τους, η οποία υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα ή σε περίπτωση που κατά το χρόνο δημοσίευσης του Κώδικα εκκρεμεί η έκδοση απόφασης μετά από συζήτηση, σε τριάντα (30) ημέρες από τη δημοσίευση της απόφασης κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 να ζητήσουν το δικαστικό συμβιβασμό με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς για το σύνολο των προστίμων ανά καταλογιστική πράξη. [...], ενώ στην παράγραφο 48 του ίδιου άρθρου, η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ2 περ. 23 του ν. 4254/2014 με ισχύ από 1.1.2014 σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας διάταξης και σκοπό, μεταξύ άλλων, την «πλήρη εναρμόνιση» προς τα πρόστιμα του άρθρου 55 παρ. 2 αναφορικά με τις διαπραχθείσες έως την έναρξη ισχύος αυτών παραβάσεις, ορίσθηκε ότι: «[...] [Για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου [δήλωση αποδοχής παραβάσεων εντός ορισμένης προθεσμίας – τρόπος καταβολής οφειλής], οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής [προθεσμίας] εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. [...]

13. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] ή της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. 3 με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης,

τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου». Η νέα αυτή διατύπωση του άρθρου 54 του ΚΦΔ προέκυψε μετά την κατάργηση της περ. θ της παρ. 1 αυτού με το άρθρο 3 περ. β. του ν. 4337/2015 και την ανάλογη απαλοιφή της περίπτωσης αυτής (θ της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ) από τις περ. γ) και δ) της παρ. 2 του ίδιου άρθρου 54 ΚΦΔ με τις περιπτώσεις δ. και ε. της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015. Επομένως, με τις εν λόγω διατάξεις, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου (ν.4337/2015) «καταργείται η περίπτωση θ της παρ. 1 του άρθρου 54, με την οποία προβλέπεται πρόστιμο για την διαδικαστική παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, με στόχο οι παραβάσεις [αυτές] ... να αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. [...]». Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...] στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων [...], η δε αποκρουεΐσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρουεΐσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) [...] 4. [...] 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24.12.2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν.4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν.2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α' , β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν.2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν.2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α' , β' και γ' , 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου.[...]». Τέλος, με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο δωδέκατο κεφάλαιο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις» (άρθρα 66-71) στον ν.4174/2013.

14. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου κολαζόταν κατά τον κρίσιμο χρόνο, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' αυτού [ίσο με την αξία της συναλλαγής, εφόσον η αποκρυβείσα αξία ήταν μεγαλύτερη του τεθέντος με αυτό ελάχιστου ορίου (880 ευρώ κατά τον κρίσιμο χρόνο), όπως εν προκειμένω, βλ. αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση]. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/1997) πρόστιμο (40% της αξίας της συναλλαγής), αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25.7.2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2319/2021 επταμ., 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 [παρ. 1 περ. θ' σε συνδυασμό με τις περ. γ) και δ) της παρ. 2, προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014] του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης ή επαγγελματικού στοιχείου, ανερχόμενο είτε σε 250 ευρώ για κάθε παράβαση, εφόσον ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, είτε σε 500 ευρώ για κάθε παράβαση, εφόσον είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαστικώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (απόδειξης λιανικής πώλησης ή επαγγελματικού στοιχείου) αντιμετωπίσθηκε ως παράβαση επίσης διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), ενσωματώθηκε ωστόσο στη (διατηρηθείσα) διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου (ΚΦΔ) υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης (βλ. αιτιολογική έκθεση), για την οποία προβλέπεται η επιβολή του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ). Η περίπτωση δε αυτή τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ επταμ. 2319/2021, 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου).

15. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 7, 8, 9 και 10 και όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, σε υποθέσεις, όπως η παρούσα, βρίσκει πεδίο εφαρμογής

η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ) και δ) του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως η ρύθμιση αυτή ίσχυε μετά την τροποποίηση του άρθρου 54 ΚΦΔ με τον ν. 4254/2014 και πριν την ενσωμάτωση της διαδικαστικής αυτής παράβασης στην περ. η' της παραγράφου 1 του αυτού άρθρου 54 ΚΦΔ με τον ν. 4337/2015, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της παρούσας υπόθεσης, σε ελαφρύτερη διοικητική κύρωση για τον αναιρεσείοντα (κατ' αποκοπήν πρόστιμο 250 ευρώ ή 500 ευρώ αναλόγως του εάν αυτός ήταν υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα ή πλήρη λογιστικά πρότυπα, αντίστοιχα), κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων διοικητικού δικαίου που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δικάσαν δικαστήριο, (β) η ρύθμιση αυτή, όπως και αυτή του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι συγκρίσιμες με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 (και 5) του ν. 4337/2015 για (τέτοια) παράβαση αναγόμενη στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/1997, βάσει της οποίας έχει επιβληθεί από τη φορολογική Διοίκηση το επίδικο πρόστιμο, (γ) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου και (δ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων (άρθρα 66 επ. του ν. 4174/2013) δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ανωτέρω ζήτημα (πρβλ. ΣτΕ επταμ. 2319/2021).

16. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ) και δ) του ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε μετά τον ν. 4254/2014 και πριν τον ν. 4337/2015) και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον αναιρεσείοντα -προκειμένου για την εν προκειμένω περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, που υπερβαίνει το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 880 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ) του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 25% της αξίας της συναλλαγής για παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (πρβλ. ΣτΕ επταμ. 2319/2021, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ) και δ) του ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε μετά τον ν. 4254/2014 και πριν τον ν. 4337/2015) και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως η επίδικη, αναγόμενη στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/1997 (πρβλ. ΣτΕ 2319/2021 επταμ., 60/2022).

17. Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις δύο προηγούμενες σκέψεις, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, κατά την οποία εν προκειμένω δεν μπορούσαν να τύχουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 4 του ν. 4337/2015, διότι δεν είχε τηρηθεί από τον αναιρεσείοντα η σχετικώς προβλεπόμενη διαδικασία υπαγωγής στο καθεστώς των μεταβατικών αυτών διατάξεων, καθώς και ότι οι νέες ρυθμίσεις δεν οφείλονται σε μεταβολή της αντίληψης του νομοθέτη για την αναγκαιότητα κολασμού των ένδικων παραβάσεων, αλλά αποτελούν συνέπεια της κατάργησης του άρθρου 5 του ν.2523/1977 και του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ενόψει της ρύθμισης νέου καθεστώτος κυρώσεων, που υπαγορεύθηκε από την ανάγκη σύλληψης της φοροδιαφυγής με την επιβολή ποινικών κυρώσεων δια της εισαγωγής των νέων διατάξεων των άρθρων 66 έως 71 του ν. 4174/2013, είναι εσφαλμένη. Επομένως, ο προβαλλόμενος λόγος αναίρεσως είναι βάσιμος και πρέπει να γίνει δεκτός.»

Τα ως άνω κρίθηκαν και με την υπ' αριθμ. 332/2023 απόφαση του ΣτΕ - τμήμα Β'.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση του προσφεύγοντος, για τη διάπραξη των επίμαχων παραβάσεων της μη έκδοσης δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2010, σύμφωνα με τις σχετικές νομοθετικές ρυθμίσεις διοικητικού δικαίου που αφορούν το χρονικό διάστημα από τη διάπραξή τους έως και σήμερα προκύπτουν τα κάτωθι:

A. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 2523/1997

1. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου, για παραβάσεις αξίας μικρότερης των 880 €:

α/α	Ημερομηνία	Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997
1			200,00
2			300,00
3			227,00
4			350,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ			1.077,00
ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ 4 X 800,00 =			3.200,00

2. Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μεγαλύτερης των 880 €:

α/α	Ημερομηνία	Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997
1			2.000,00
2			1.000,00
3			2.000,00
4			1.200,00
5			2.500,00
6			14.900,00
7			14.900,00
8			2.400,00
9			5.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ			45.900,00

ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	45.900,00
--	------------------

3. Ανακριβής έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μεγαλύτερης των 880 €:			
α/α	Ημερομηνία	Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997
1			1.009,80
2			1.720,69
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ			2.730,49
ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ			2.730,49

4. Ανακριβής έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου ή άλλου φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις αξίας μικρότερης των 880 €:			
α/α	Ημερομηνία	Ονοματεπώνυμο	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν.2523/1997
1			847,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ			847,00
ΣΥΝΟΛΙΚΩΣ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ 1 Χ 586,00			847,00

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 2523/1997: 3.200,00 +45.900,00 + 2.730,49 + 847,00 = 52.416,49 ευρώ

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΠΑΡ. 2 ΠΕΡ. Γ' Ν. 4174/2013

250,00 ευρώ * 16 παραβάσεις = 4.000,00 ευρώ

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 ΠΑΡ. 3 Ν. 4337/2015

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ	ΑΡΘΡΟ 5 Ν.2523/1997	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΑΡΘΡΟ 7 Ν.4337/2015	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	800,00 * 4	3.200,00	Περιορισμός στο 1/3	1.066,67
2	Ισόποσο της συναλλαγής	45.900,00	Περιορισμός στο 1/4 για συναλλαγή > 1200 Περιορισμός στο 1/3 για συναλλαγή < 1200	11.558,33
3	Ισόποσο της συναλλαγής	2.730,49	Περιορισμός στο 1/4 για συναλλαγή > 1200 Περιορισμός στο 1/3 για συναλλαγή < 1200	766,77
4	1 * 586,00	586,00	Περιορισμός στο 1/3	195,33
ΣΥΝΟΛΟ		52.416,49	ΣΥΝΟΛΟ	13.587,10

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 ΠΑΡ. 3 Ν. 4337/2015: 13.587,10 ευρώ

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΠΑΡ 1 ΠΕΡ. Η' & ΠΑΡ. 2 ΠΕΡ. Ε' Ν. 4174/2013: 2.500,00 ευρώ

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων διοικητικού δικαίου που αφορούν το χρονικό διάστημα από τη διάπραξη των διοικητικών παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου έως και σήμερα βρίσκεται πεδίο εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης, δεδομένου ότι η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση του άρθρου 54 ΚΦΔ με τον ν.4337/2015 και την ενσωμάτωση της διαδικαστικής παράβασης της περ. θ' στην περ. η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ) οδηγεί σε ελαφρύτερη διοικητική κύρωση για τον προσφεύγοντα (κατ' αποκοπή πρόστιμο 2.500 ευρώ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση του υπ' αριθμ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 ως κάτωθι:

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΠΑΡ 1 ΠΕΡ. Η' & ΠΑΡ. 2 ΠΕΡ. Ε' Ν. 4174/2013: 2.500,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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