



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1902

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών επί της οδού, κατά:

των υπ' αριθ./20-10-2017,/20-10-2017,/20-10-2017 και/20-10-2017 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./20-10-2017,/20-10-2017,/20-10-2017 και/20-10-2017 Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/92) και ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της**ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **συνολικού ποσού 7.238,52€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Α) Δεν εξέδωσε εκατόν δέκα τέσσερις (114) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, αξίας έκαστου μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής αξίας 21.494,19€ (18.062,35 X19% = 3.431,84€ ΦΠΑ), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 2.930,00€.

Β) Δεν εξέδωσε μια (1) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, συνολικής αξίας 14.000,00€ (11.764,71 X19% = 2.235,29€ ΦΠΑ), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, η οποία παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 2.941,18€ και

Γ) Εξέδωσε ανακριβώς επτά (7) Α.Π.Υ. , αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 1.490,00€ (1.252,10 X 19% =237,90€ ΦΠΑ), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 1.367,34€.

2) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 4.000,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Δεν εξέδωσε ενενήντα εννέα (99) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, αξίας έκαστου μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής αξίας 22.781,43€ (4.761,34 X19% = 904,66€ ΦΠΑ, 3.817,36 X21%= 801,64 ΦΠΑ και 10.159,70 X23%=2.336,74€ ΦΠΑ), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

3) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **συνολικού ποσού 4.533,34€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Α) Δεν εξέδωσε εκατόν πέντε (105) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, αξίας έκαστου μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής αξίας 30.320,64€ ($24.650,93 \times 23\% = 5.669,71\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 4.000,00€ και

Β) Εξέδωσε ανακριβώς δύο (2) Α.Π.Υ. , αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 260,00€ ($211,39 \times 23\% = 48,61\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, η οποία παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 533,34€.

4) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **συνολικού ποσού 5.739,92€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Α) Δεν εξέδωσε ογδόντα εννέα (89) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, αξίας έκαστου μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής αξίας 22.728,90€ ($18.478,78 \times 23\% = 4.250,12\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 4.000,00€.

Β) Δεν εξέδωσε μια (1) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, συνολικής αξίας 2.000,00€ ($1.626,30 \times 23\% = 374,04\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, το οποίο επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 406,58€ και

Γ) Εξέδωσε ανακριβώς πέντε (5) Α.Π.Υ. , αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 1.146,00€ ($931,70 \times 23\% = 214,30\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 1.333,34€.

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν από το πόρισμα της από 20/10/2017 Έκθεσης μερικού επιτόπιου Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο συντάχθηκε κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. .

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ABM ΕΟΕ ΣΣ/2016 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Σε συνέχεια της ως άνω παραγγελίας και σύμφωνα με την Α.Ο.Υ./2016 συστάθηκε η εφαρμογή αυτοματοποίησης προσαύξησης περιουσίας από την οποία αντλούνται πρωτογενή δεδομένα που απέστειλαν τα πιστωτικά ιδρύματα καθώς και τα δηλωθέντα εισοδήματα. Ο έλεγχος επεξεργάστηκε αυτά τα δεδομένα και διαπίστωσε διαφορές μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων – πιστώσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων ανά έτος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η ανωτέρω επιβολή προστίμων για διαχειριστικές περιόδους πέραν της πενταετίας είναι μη νόμιμη, έχουσα υποκύψει στη σχετική παραγραφή, συνεπώς η επιβολή προστίμων για τις χρήσεις 01/01/2007-31/12/2009 είναι μη νόμιμη, ως παραγεγραμμένη, καθώς τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου, ανεξαρτήτως του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή παράταση της παραγραφής.
2. Από κανένα στοιχείο του ελέγχου δεν προέκυψε, ότι οι τραπεζικές της συναλλαγές αποτελούν εισόδημα που υπάγεται στο πεδίο της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την υπ' αριθ./06-11-2017 απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της με αριθ./06-06-2017 ενδικοφανή προσφυγής της.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων πέραν της πενταετίας

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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 προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **9§5 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«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 παρ. **1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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

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

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

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

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

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

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

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ**, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010** (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017 του ΣτΕ** (σκέψη 7) ορίζεται ότι :

«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε ([2238/1994](#)), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

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

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

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

παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'](#)), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την [περίπτωση β' του άρθρου 62§2](#) του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ [ΣτΕ 2934/2017](#), ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου

(αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣΤΕ 1738/2017](#), [ΣΤΕ 2934/2017](#) και ΣΤΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της [παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72](#) του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, στην προσφεύγουσα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2006 – 31/12/2012 δυνάμει της με αριθ./10-05-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ ΣΣ/2016 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Επειδή, η παραγγελία αυτή περιείχε συμπληρωματικά στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας στην ημεδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Ο.Υ./2016 συστάθηκε η εφαρμογή αυτοματοποίησης προσαύξησης περιουσίας από την οποία αντλούνται πρωτογενή δεδομένα που απέστειλαν τα πιστωτικά ιδρύματα καθώς και τα δηλωθέντα εισοδήματα. Ο έλεγχος επεξεργάστηκε αυτά τα δεδομένα και διαπίστωσε διαφορές μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων – πιστώσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων ανά έτος.

Επειδή, από την από 20/10/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και από το πληροφορικό σύστημα taxis της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει τις κάτωθι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/200 για τις οποίες δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής τους.

Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος

Οικονομικός έτος	Αρ. δήλωσης/ Η/νια Παραλ.	
2007	/30-05-2007	Αρχική
2011	/03-06-2011	Αρχική

Επειδή, επίσης, από την ως άνω έκθεση και από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις, δεν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή άλλα στοιχεία σε βάρος της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§§2,3 του ν.3212/2013**.

Επειδή, επιπροσθέτως, δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, λαμβάνοντας υπόψιν και την προαναφερόμενη υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ και τις ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ανακρίβειας δηλώσεων, καθόσον τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή των ανωτέρω προστίμων για διαχειριστικές περιόδους πέραν της πενταετίας έχει υποκύψει σε παραγραφή (σελίδα 4 της προσφυγής). Εντούτοις, στη σελίδα 5 καταλήγει « *συνεπώς, η επιβολή προστίμων για τις χρήσεις 01/01/2007-31/12/2009 είναι μη νόμιμη, ως παραγεγραμμένη και πρέπει να ακυρωθούν*»

Επειδή, τα προσβαλλόμενα πρόστιμα με την υπό κρίση προσφυγή αφορούν τις κάτωθι διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012.

Επειδή, από την εκτίμηση και την ερμηνεία του όλου περιεχόμενου της υπό κρίση προσφυγής και από την μελέτη όλων των ισχυρισμών της περί παραγραφής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εκ παραδρομής αναφέρεται στη σελίδα 5 της προσφυγής στις *χρήσεις 01/01/2007-31/12/2009*, καθώς στη σελίδα 4 αναφέρεται στην *επιβολή των ανωτέρω προστίμων που αφορούν χρήσεις 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2010 και η παράλειψη αυτή δεν περιορίζει το αίτημά της*.

Ως εκ τούτου στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, κρίνεται ότι η προσφεύγουσα επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου για διαχειριστικές περιόδους πέραν της πενταετίας, ήτοι για τις χρήσεις 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2010.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων ως άνω ισχυρισμός **γίνεται δεκτός** καθόσον για τις **χρήσεις 2006 και 2010**, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας παραγράφηκε την 31/12/2012 και 31/12/2016, αντίστοιχα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής για τις χρήσεις 2006 και 2010.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς για τις χρήσεις 2011 και 2012

Επειδή, με τις διατάξεις του **αρθ.13 παρ.1 ,2,και 3του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:**

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση

2.Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013:** *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

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

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση **886/2016 ΣτΕ επταμ.** «Επιβολή κυρώσεων – Βάρος απόδειξης – Έμμεση απόδειξη – Παράβαση (Κ.Β.Σ.) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Πλάσμα δικαίου άρ. 48 παρ. 3 ΚΦΕ περί υπαγωγής εισοδήματος άγνωστης πηγής ή αιτίας στη φορολογία εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα»:

«Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας – Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών – Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελεύθεριου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.».

Επειδή, από τον έλεγχο καταλογίστηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

Για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2011** επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο:

A. Ποσού 4.000,00€, διότι **δεν εξέδωσε** εκατόν πέντε (105) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, αξίας έκαστου μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής αξίας 30.320,64€ (24.650,93 Χ23% = 5.669,71€ ΦΠΑ), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 και

B. Ποσού 533,34€, διότι **εξέδωσε ανακριβώς** δύο (2) Α.Π.Υ. , αξίας έκαστης μικρότερης

των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 260,00€ ($211,39 \times 23\% = 48,61\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2012** επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο:

A.1. Ποσού 4.000,00€ διότι **δεν εξέδωσε** ογδόντα εννέα (89) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, αξίας έκαστου μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής αξίας 22.728,90€ ($18.478,78 \times 23\% = 4.250,12\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

A.2. Ποσού 406,58€ διότι **δεν εξέδωσε** μια (1) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, συνολικής αξίας 2.000,00€ ($1.626,30 \times 23\% = 374,04\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, η οποία παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 και

B. Ποσού 1.333,34€ διότι **εξέδωσε ανακριβώς** πέντε (5) Α.Π.Υ. , αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 1.146,00€ ($931,70 \times 23\% = 214,30\text{€ ΦΠΑ}$), κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 3 και 13§1,2 του ΚΒΣ, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Επειδή, ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ δεν αποδεικνύεται ότι η είσπραξη των ως άνω ποσών των περιπτώσεων Α αποτελεί αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας της προσφεύγουσας, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων στην προσφεύγουσα παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με την ειδικότητα αυτής ως «γραφείο εύρεσης προσωρινής απασχόλησης για την παροχή ιατρικού προσωπικού», γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό.

Τα εν λόγω ποσά ακόμα και αν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, το γεγονός αυτό από μόνο του δεν δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όσον αφορά τις ως άνω περιπτώσεις Β, το γεγονός ότι έχουν εκδοθεί αποδείξεις μικρότερης αξίας από το κατατεθέν ποσό, αποδεικνύει ότι οι ως άνω καταθέσεις σχετίζονται με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκαν τα πρόστιμα ως προς το σκέλος αυτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **01/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ:**, και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθ./20-10-2017 και/20-10-2017 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,
- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των υπ' αριθ./20-10-2017 και/20-10-2017 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2006	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015	7.238,52 €	0,00 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2010	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015	4.000,00 €	0,00 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015	4.533,34 €	533,34 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015	5.739,92 €	1.333,34 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.