



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 10-04-2018

Αριθμός απόφασης: 1999

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) 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.

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

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

4. Την από 08-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του», με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. καθώς και αρ., κατά:

Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας (κύριος) ποσού 29.324,30€ πλέον 35.189,16€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 64.513,46€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2010.

Δυνάμει του με αρ. εξερχ. Πρωτ./2011 εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, διαβιβάστηκε προς την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. - Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου, ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένου και του προσφεύγοντος, για τη διενέργεια ελέγχου προέλευσης εισοδήματος «πόθεν έσχες».

Επιπλέον απεστάλησαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. και τα εξής: η υπ' αρ. **ICIS/11, Π.Δ./11** που αφορούσε σε καταγγελία του, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων δεν του επέστρεψε την προκαταβολή που του είχε δώσει (5.000,00€ στις 24-11-2008 & 10.000,00€ στις 13-01-2009) αλλά ούτε και του εξέδωσε Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών για τα ποσά αυτά. Η καταγγελία διαβιβάστηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' ΧΑΝΙΩΝ, στις 08/04/2011,

η υπ' αρ. **ICIS/11, Π.Δ./11** που αφορούσε στην διαβίβαση από την Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ στο Σ.Δ.Ο.Ε. της ως άνω καταγγελίας του και

η υπ' αρ. **ICIS/11, Π.Δ./11** που αφορούσε σε ανώνυμη καταγγελία που έγινε τηλεφωνικά στις 07-01-2011, ότι ο ελεγχόμενος «έβγαλε ευρώ με εταιρεία στην».

Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε η με αρ./2011 εντολή ελέγχου – έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου, η οποία αντικαταστάθηκε διαδοχικά από τις υπ' αρ./...../2012,/...../2013,/...../2013 και/...../2015 εντολές ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 15 του Ν. 3888/2010 και για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.

Εκτός της ως άνω Έρευνας που διενεργούσε το Σ.Δ.Ο.Ε., την 04-12-2012 διατάχθηκε με την υπ' αρ. **ΑΒΜ: ΟΙΚ.ΣΔ.ΠΕ εισαγγελική παραγγελία** η διενέργεια Προκαταρκτικής Εξέτασης προς διακρίβωσιν ενδεχομένης διαπράξεως αυτεπαγγέλτως διωκομένων αξιόποινων πράξεων φοροδιαφυγής (ν. 2523/1997) και παραβάσεως του ν. 3691/2008, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια του με αριθμού πρωτ. ΕΜΠ...../2012 εγγράφου της Υπηρεσίας τους.

Για την εκτέλεση της με αρ./2011 εντολής ελέγχου, το Σ.Δ.Ο.Ε. αιτήθηκε στις 12.5.2011, 22.6.2011 και 24.11.2011 την άρση του τραπεζικού απορρήτου, για τις χρήσεις από το 2000 έως την ημερομηνία σύνταξης του αρχικού εγγράφου, στις 19-12-2013 την άρση του απορρήτου των χρηματιστηριακών συναλλαγών και στις 26-06-2013 την αποστολή κατάσταση με τα γραμμάτια προείσπραξης από τον Δικηγορικό Σύλλογο Αθηνών, για όλες τις πράξεις του ελεγχόμενου από 01-01-2000 έως 31-12-2010, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του

Ν. 3296/2004, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 85/2005, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του αρ. 88 του Ν. 3842/2010.

Κατόπιν των με αρ. πρωτ. ΕΜΠ./2014 και/2015 κλήσεων σε ακρόαση (αρ. 6 Ν. 2690/1999), ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αρ. πρωτ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 και/2015 υπομνήματά του, από τα οποία το Σ.Δ.Ο.Ε έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του.

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 23-06-2015 και με αριθ./Ε.....-.....-ΣΥΝ-1 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής – Αιγαίου, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, δυνάμει της οποίας εκδόθηκαν, από την Προϊσταμένη της ως άνω Δ.Ο.Υ., οι υπ' αρ.:

- 1)/2015 (...../2015) για τη χρήση 2000,
- 2)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2001,
- 3)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2002,
- 4)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2003,
- 5)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2004,
- 6)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2005,
- 7)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2006,
- 8)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2007,
- 9)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2008,
- 10)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2009,
- 11)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2010,
- 12)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2012 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Όλες οι ως άνω πράξεις αφορούσαν, την μη έκδοση ή και την ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) από τον προσφεύγοντα, για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Κατά των ως άνω πράξεων ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./2015 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αρ./2016 Απόφαση, με την οποία έγιναν μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα.

Εκτός της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου, απεστάλη επίσης από το Σ.Δ.Ο.Ε. στην Α΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών: α) η με αριθμό-Ε.....-.....-ΣΥΝ-2015 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.2238/1994 περί φορολογίας Εισοδήματος όπως ισχύουν και

β) το με αριθμό-Ε.....-.....-ΣΥΝ-2015 Πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων του Ν.2859/2000 περί ΦΠΑ όπως ισχύουν.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε εκτός της εντολής ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η με αριθ./2015 εντολή Μερικού Ελέγχου του Γ.Γ.Δ.Ε., προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2859/2000 περί ΦΠΑ, για την φορολογική περίοδο 01/07-31/12/2010.

Οι εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και την απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις, και οι οποίες εστάλησαν στην Α΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών στις 25/6/2015 (αρ. πρωτ. & της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών), θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως νέα στοιχεία της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Κατόπιν τούτου και βάσει της εκδοθείσας εντολής μερικού ελέγχου, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και

στοιχεία του προσφεύγοντα, με εφαρμογή μέχρι και τη χρήση 2009 των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/8.4.2011, και για τη χρήση 2010 των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/1.3.2005.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή, λόγω διαπιστωθεισών παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92, τα αποτελέσματα των χρήσεων 2006 έως και 2010 προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ. 30 του νόμου 2238/1994.

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά την καταλογιστική πράξη Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07-31/12/2010, ο έλεγχος, σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής στη φορολογία εισοδήματος, προσδιόρισε και τις φορολογητέες εκροές, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 που ορίζουν ότι:... « *Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος* ».

Σύμφωνα με τον νόμο 3842/10 (άρθρο 62, παράγραφος 3, η οποία αντικατέστησε την περίπτωση ε' της παρ. Ι του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.) οι δικηγόροι υπάγονται στο Φ.Π.Α. (κανονικό καθεστώς) από 01/07/2010. Συνεπώς ο έλεγχος για τον υπολογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α., περιορίστηκε στα ποσά καταθέσεων που αφορούν την περίοδο 01/07/2010 έως 31/12/2010.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Η παραγραφή για το έτος 2010 έληξε οριστικά στις 31-12-2016, οπότε και δεν του είχαν κοινοποιηθεί οι καταλογιστικές πράξεις. Επίκληση των αποφάσεων του ΣτΕ 1738/2017, 2534/2017, 2935/2017 και της ΠΟΛ. 1192/2017.

2) Μη ύπαρξη ουδενός συμπληρωματικού στοιχείου, άγοντος σε επιμήκυνση της παραγραφής από πέντε σε δέκα έτη και γενικά μη ύπαρξη ουδεμίας προϋπόθεσης του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994.

3) Δεν νοείται ως συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο να δύναται να δικαιολογήσει την παράταση και επιμήκυνση της παραγραφής από πενταετή σε δεκαετή, αυτό καθαυτό το άνοιγμα και ο έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου. (υπ' αρ. 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ (Επτ.). Εν προκειμένω η αιτία ελέγχου ήταν αποκλειστικά τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής.

4) Ακόμη κι αν ήθελε υποθεθεί ότι η διενέργεια επανελέγχου μπορεί να λάβει χώρα και χωρίς την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, για τα οικ. έτη από το 2006 και μετά, ήτοι μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 3522/2006, πρέπει τα συμπληρωματικά στοιχεία να είχαν τεθεί υπόψη της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, μετά τη λήξη της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής και όχι εντός αυτής (ΣτΕ 1091/2017, ΣτΕ 2934/2017).

5) Δεν αποτελούν συμπληρωματικά – νεώτερα στοιχεία οι εκθέσεις ελέγχου και το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε η Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου φόρου στην πραγματική αξία πώλησης των μετοχών της Α.Ε. «», της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, διότι συνίστανται σε εκθέσεις ελέγχου κατόπιν διενέργειας ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν στον ίδιο και όχι σε τρίτα πρόσωπα, ελέγχοντας τις δικές του φορολογικές δηλώσεις και όχι τρίτων.

6) Το με αρ. εξερχ. Πρωτ./2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο διαβιβάστηκε προς το Σ.Δ.Ο.Ε., ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, για τη διενέργεια ελέγχου «πόθεν έσχες», η επώνυμη καταγγελία από τον Παρδαλάκη Αντώνιο και η ανώνυμη καταγγελία που ελήφθη τηλεφωνικά στις 07/01/2011, ότι δήθεν «έβγαλε ευρώ με εταιρεία στην», δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που άγουν σε παράταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή.

7) Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934-2935/2017 Επτ), η διάταξη της περιπτ. β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όταν τα «συμπληρωματικά στοιχεία» περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

8) Περαιτέρω, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. β΄ της παρ. 2 του αρ. 68 του Ν. 2238/1994, που επιτρέπει την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ανακρίβεια της φορολογικής δήλωσης (Ν.Σ.Κ. 265/2017, ΠΟΛ 1191/2017).

9) Δεν πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις παράτασης της παραγραφής με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθ. 19 του ν.3091/2002 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 22 του ν. 3212/2003 και με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 22 του ν. 3212/2003 (2 ετής παράταση της παραγραφής), λόγω μη ύπαρξης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή κατάσχεσης ανεπισημίων στοιχείων.

9) Μη απόδειξη εκ μέρους της φέρουσας το βάρος απόδειξης Φορολογικής Αρχής, ότι οι καταθέσεις αφορούσαν σε αμοιβή από παροχή υπηρεσιών σε πελάτες του.

10) Εφαρμογή επιεικέστερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο, ήτοι του ν. 4337/2015.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το έτος 2010 έχει παραγραφεί 31-12-2016, ήτοι πριν την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, καθώς και ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, που να δικαιολογούν την επιμήκυνση της παραγραφής από πέντε σε δέκα έτη, αφού το άνοιγμα και ο έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής δεν νοείται ως συμπληρωματικό στοιχείο με βάσει τις υπ' αρ. 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ (Επτ.). Τα δε συμπληρωματικά στοιχεία έπρεπε να είχαν τεθεί υπόψη της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, μετά τη λήξη της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής και όχι εντός αυτής (ΣτΕ 1091/2017, ΣτΕ 2934/2017).

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, προϋσχύουσες 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...».

Επειδή στο άρθρο 57 του ν.2859/2000, ορίζεται: « **1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.».

Επειδή στην παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000, ορίζεται: «**3.** Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

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 ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006, 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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

στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η Ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος ότι οι παρατάσεις της παραγραφής βάσει των διατάξεων του **Άρθρου 11 του ν. 3513/2006** (Α' 265), του **Άρθρου 29 του ν. 3697/2008** (Α' 194), του **Άρθρου 10 του ν. 3790/2009** (Α' 143), του **Άρθρου 82 του ν. 3842/2010** (Α' 58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α' 113), είναι αντισυνταγματικές, διότι παρατείνουν την 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. **282/2018 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε επίσης, με βάση την προαναφερόμενη [ΣτΕ 1738/2017](#) απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, η αντισυνταγματικότητα των παρατάσεων παραγραφής με τους ως άνω νόμους και όσον αφορά στο Φ.Π.Α.

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε ότι το υπόλοιπο ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου 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. Και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Επειδή με την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν τα εξής:

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

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

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

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της

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

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

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

Επειδή, από τον έλεγχο των κινήσεων των λογαριασμών του προσφεύγοντα, που τηρούσε σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής και σε αντιπαράβολή με τα βιβλία και στοιχεία του, διαπιστώθηκε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του (ονομαστικές καταθέσεις), στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας, για την φορολογική περίοδο 01/07-31/12/2010, του καταλογίστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. στην αποκρυβείσα αξία των φορολογητέων εκροών.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 72§11 του ν.4174/2013 και 57§1 του ν.2859/2000, η έκδοση οριστικών πράξεων **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής που αναφέρονται στις σκέψεις 8 και 9 της προαναφερόμενης υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ και της 282/2018 κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερόμενη υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων 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 η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα λόγω ύπαρξης παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας, διαπιστώθηκε μετά το άνοιγμα και την επεξεργασία των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών, οι οποίοι σύμφωνα με την κρίση της υπ' αριθ. 2934/2017 απόφασης του ΣΤΕ και την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία διευκρινίστηκε (παρ. 2) ότι «...το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής».

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης για τη φορολογική περίοδο 01/07-31/12/2010.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/07-31/12/2010 σε βάρος του προσφεύγοντα, όσον αφορά στις μη δηλωθείσες φορολογητέες εκροές από την μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση Α.Π.Υ. για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, που περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά το άνοιγμα και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών της ημεδαπής, έχει υποπέσει σε παραγραφή και συγκεκριμένα:

Για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/07-31/12/2010, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης σε βάρος του προσφεύγοντα, **παραγράφεται την 31/12/2016.**

Επειδή, έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής για την ως άνω διαχ/κή περίοδο, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου και με ημερομηνία κατάθεσης 08-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΑΞΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1	873/01-11-2017	Φ.Π.Α	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2010	64.513,46€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.