



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 20-02-2018

Αριθμός Απόφασης: 1411

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. Τις: **α)** από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ» και **β)** 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκων, κατά:

Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2006), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., 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: α) της από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με ΑΦΜ» και β) της από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του, με ΑΦΜ», οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στους προσφεύγοντες φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 3.847.781,59€ πλέον 4.617.337,92€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 8.465.119,51€ για το οικον. έτος 2007 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2006).

Σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2013 έγγραφης παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες, εκδόθηκε η με αριθ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.2523/97, Ν.3691/2008), η οποία παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με έναν ψηφιακό δίσκο (CD), ο οποίος περιείχε τα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, για τις χρήσεις 2000 έως 2012.

Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εφαρμογής του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), για τις χρήσεις 2000 έως και 2012 (οικ. έτη 2001 – 2013).

Περαιτέρω, την 26-01-2016 διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και η Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. ΡΒ/2016 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, (η οποία συσχετίστηκε με την υπ' αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία) προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τελέσθηκαν εγκλήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρ. 66 παρ. 1 περ. α', 3 περ. α', του 4 Ν.4174/2013 όπως ισχύει με τον Ν.4337/2015) και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρ. 2, 3 περ. ιη' υποπερ. α', 45 του Ν.3691/2008), με αντικείμενο ερεύνης τα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών Ελλήνων φορολογουμένων μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντα, οι οποίοι τηρούνται σε Γερμανικό Υποκατάστημα της Ελβετικής Τράπεζας

Από την υπ' αρ. Ε.Ο.Ε. ΡΒ/2016 παραγγελία προέκυψε ότι στον υπ' αρ. λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη τράπεζα, μεταφέρθηκε χρηματικό ποσό ύψους 30.000.000,00€ από τον υπ' αρ. λογαριασμό της στην Ελλάδα καθώς και ότι η αποτίμηση των επενδυτικών προϊόντων με κωδικό πελάτη, την 01.07.2006, σε Ελβετικά Φράγκα (CHF), ανερχόταν σε ποσό ύψους 16.076.930,60€.

Επειδή κατά την διενέργεια του ελέγχου, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς όσον αφορά την πηγή ή αιτία προέλευσής τους και οι οποίες αφορούσαν και την σύζυγο του προσφεύγοντα, ως συνδικαιούχο των διερευνόμενων τραπεζικών λογαριασμών, εκδόθηκε και η με αριθμό/2016 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη της Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Ν.Τ.Χ., για τις χρήσεις 2000 έως και 2012, για

την με Α.Φ.Μ.

Με το με αριθ. πρωτ. /2017 υπόμνημά του, ο προσφεύγων γνωστοποίησε στον έλεγχο την υποβολή δηλώσεων τελών χαρτοσήμου, άρθρ. 13 και 15 του Π.Δ. 28/1931(ΚΝΤΧ), βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, στην Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, την 07-02-2017.

Ειδικότερα στον κατωτέρω πίνακα περιλαμβάνονται τα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων, ήτοι, ο αντισυμβαλλόμενος, ο αριθμός της δήλωσης, η χρήση της χορήγησης του δανείου, η ενότητα της έκθεσης ελέγχου στην οποία γίνεται σχετική αναφορά, το υποκείμενο σε χαρτόσημο ποσό καθώς και το συνολικό αποδοθέν ποσό χαρτοσήμου, μετά των αναλογούντων πρόσθετων φόρων.

ΔΑΝΕΙΟΛΗΠΤΕΣ	Α/Α ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.4446/2016	Χρήση	Ενότητα	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	Ποσό Οφειλής
.....	/2017	2003	7.5.12	400.000,00	18.720,00
.....	/2017	2008	6.4.5	164.992,77	2.514,49
.....	/2017	2005	7.5.13	103.916,73	4.825,89
.....	/2017	2003	6.4.2	1.800.000,00	28.080,00
.....	/2017	2004	6.4.4	10.000.000,00	154.800,00
.....	/2017	2003	7.5.2	350.949,86	16.424,45
.....	/2017	2006	7.5.2	822.704,77	37.910,24
.....	/2017	2005	7.5.2	711.651,15	33.049,08
.....	/2017	2004	7.5.2	332.578,80	15.444,96
.....	/2017	2005	7.5.9	1.157.000,00	53.731,08
.....	/2017	2002	7.5.4	8.449.335,22	398.470,65
.....	/2017	2003	7.5.5	20.793.425,30	973.132,30
.....	/2017	2005	7.5.11	47.370,00	2.199,86
.....	/2017	2006	6.8.1	182.500,00	8.409,60
.....	/2017	2003	7.5.7	1.903.051,60	89.062,81
.....	/2017	2002	7.5.7	500.000,00	23.580,00
.....	/2017	2004	7.5.3	1.700.000,00	78.948,00
.....	/2017	2003	7.5.3	5.885.000,00	275.418,00
.....	/2017	2001	7.5.3	968.451,94	45.672,19
.....	/2017	2004	7.5.6	850.000,00	39.474,00
.....	/2017	2003	7.5.6	9.175.000,00	429.390,00
.....	/2017	2005	7.5.6	335.976,30	15.602,74
.....	/2017	2003	7.5.8	150.000,00	7.020,00
.....	/2017	2004	7.5.8	400.000,00	18.576,00
.....	/2017	2002	7.5.8	575.658,81	27.148,07
.....	/2017	2002	7.5.10	175.271,31	8.265,79
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ				67.934.834,56	2.805.870,22

Μετά την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών και αφού λήφθηκαν υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντα και οι υποβληθείσες βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 δηλώσεις Κ.Ν.Τ.Χ., διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου και οι οποίες θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επιπλέον, όσον αφορά την χρήση αυτή, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για τον προσφεύγοντα, φορολογητέο εισόδημα από τόκους δανείων, κατ' άρθρο 25 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και του καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος.

Οι μη αιτιολογηθείσες βάσει ελέγχου πρωτογενείς καταθέσεις, που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994, για τη χρήση 2006, απεικονίζονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3
ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994, ΧΡΗΣΗΣ 2006, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Πίνακας	α/α	Τράπεζα	ACCOUNT_NO	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT _IN EURO	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα	Ενότητα Έκθεσης Π.Γ.
π.1				1/2/2006	1.200.000,00	1.200.000,00	0,00	7.9.3
π.1				20/2/2006	83.808,25	83.808,25	0,00	7.9.3
π.1				22/3/2006	288.000,00	288.000,00	0,00	7.8.3
π.1				22/3/2006	150.000,00	150.000,00	0,00	7.8.3
π.1				19/4/2006	200.000,00	200.000,00	0,00	7.8.3
π.1				17/7/2006	167.293,85	167.293,85	0,00	7.8.3
π.1				25/8/2006	53.806,15	53.806,15	0,00	7.8.5
π.1				30/8/2006	32.646,31	32.646,31	0,00	7.8.3
π.1				8/9/2006	257.037,00	257.037,00	0,00	7.8.3
π.1				19/9/2006	107.000,00	107.000,00	0,00	7.5.9
π.1				26/10/2006	10.000,00	10.000,00	0,00	7.8.3
π.1				9/11/2006	605.464,74	605.464,74	0,00	7.5.5
π.1				10/11/2006	102.296,58	102.296,58	0,00	7.5.5
π.1				15/11/2006	124.716,66	124.716,66	0,00	7.5.5
π.1				23/11/2006	18.914,00	18.914,00	0,00	7.8.5
π.1				1/12/2006	21.596,64	21.596,64	0,00	7.8.3
π.1				20/12/2006	10.000,00	10.000,00	0,00	7.8.5
				19/10/2006	5.765.520,19	5.765.520,19	0,00	7.5.5
				7/2/2006	60.000,00	0,00	60.000,00	7.7
				7/6/2006	16.500,00	0,00	16.500,00	7.7
				23/6/2006	15.100,00	0,00	15.100,00	7.7
				31/7/2006	60.000,00	0,00	60.000,00	7.7
ΣΥΝΟΛΟ					9.349.700,37	9.198.100,37	151.600,00	

Οι προσφεύγοντες με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, αιτούνται να ακυρωθεί άλλως μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενοι τα εξής:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης για την χρήση 2006 έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο εκτελεστός τίτλος είναι αθεράπευτα ακυρωτέος (απόφαση του ΣτΕΟλ. 1738/2017).

- Αντισυνταγματικές οι συνεχόμενες παρατάσεις της πενταετούς παραγραφής καθώς αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολ. 1738/2017).

- Δεν τίθεται ζήτημα παράτασης της βασικής παραγραφής βάσει των διατάξεων της παρ. 5 του άρθ. 84, λόγω εμπρόθεσμης υποβολής της αρχικής δήλωσης.

- Δεν είναι δυνατή η κατ' επίκληση συμπληρωματικών στοιχείων (παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/1994) διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής, εφόσον δεν έχει κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (Ν. 3522/2006).

- Πλημμελής, ανεπαρκής και εσφαλμένη εκτίμηση των προσκομισθέντων στον έλεγχο αποδεικτικών στοιχείων. Αδικοιολόγητα ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από μερίσματα και αμοιβές Δ.Σ. της

-Οι ελεγχόμενες πιστώσεις εντάσσονται στο πλαίσιο ιδιαίτερα μεγάλης και πολυσχιδούς επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας που ανέπτυξε στην Ελλάδα και στο εξωτερικό

καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και ως εκ τούτου το ποσοστό των μη επαληθευμένων πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, είναι εξαιρετικά μικρό.

- Η φορολογική αρχή όφειλε πρωτίστως να προβεί σε σύγκριση της εικαζόμενης προσαύξησης περιουσίας, ποσού 9.198.100,37€, με τα δηλωθέντα στην χρήση αυτή εισοδήματά του, ύψους 654.087.982,41€, τα οποία την υπερκαλύπτουν και ως εκ τούτου δεν υφίσταται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

-Εσφαλμένη η θεώρηση του ελέγχου ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας οι πιστώσεις που αφορούν σε εξόφληση άτυπων δανείων προς τρίτα πρόσωπα, φιλικά ή συγγενικά. Για όλα τα αμφισβητούμενα από τον έλεγχο ποσά δανείων, έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ν.Τ.Χ. (πιστώσεις με α/α 198, 208, 210, 211 και πίστωση του υπ' αρ. λογ. της ποσού 5.765.520,19€.

- Ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων, βρίσκεται εκτός των ορίων αρμοδιότητας του συγκεκριμένου ελέγχου καθώς δεν προβλέπεται από την εκδοθείσα εντολή ελέγχου.

- Μη νόμιμος ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων λόγω εσφαλμένης επίκλησης από τον έλεγχο της διάταξης της παρ. 3 του άρθ. 25 του Ν. 2238/1994.

- Η ως άνω διάταξη πρέπει να θεωρείται ότι παρέχει τη δυνατότητα ανταπόδειξης, ότι δηλαδή η δανειακή σύμβαση έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο ή μηδενικό.

- Στις υπό εξέταση περιπτώσεις, οι χρηματικές διευκολύνσεις έγιναν προς συγγενικά ή φιλικά πρόσωπα και δεν αποσκοπούσαν στην πραγματοποίηση κέρδους υπό μορφή τόκων.

-Με πλημμελείς αιτιολογίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές πιστώσεις που αφορούσαν σε επανακαταθέσεις χρηματικών ποσών (ΔΕΑ Φ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 εγκύκλιος διαταγή).

-Οι πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δικαιολογούνται πλήρως από την οικονομική και περιουσιακή κατάσταση της ίδιας και του συζύγου της (δηλωθέν εισόδημα της ίδιας στη χρήση 2006, ποσού ύψους 988.889,45€).

Επειδή οι προσφεύγοντες έχουν ασκήσει χωριστές ενδικοφανείς προσφυγές και συγκεκριμένα ο πρώτος από τους προσφεύγοντες έχει ασκήσει την υπ' αριθμ./20-10-2017 και η προσφεύγουσα σύζυγός του την υπ' αριθμ./20-10-2017, με τις οποίες ζητείται η ακύρωση της ίδιας πράξης, ήτοι της υπ' αρ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2007, δεδομένου ότι κατά το έτος αυτό υπέβαλαν κοινή φορολογική δήλωση και προς αποφυγή έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων, οι ανωτέρω ενδικοφανείς προσφυγές συνεξετάζονται από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές ισχυρίζονται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, που αφορά στη χρήση 2006 (οικ. 2007), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και ότι δεν τίθεται ζήτημα παράτασης της βασικής παραγραφής βάσει των διατάξεων της παρ. 5 του άρθ. 84, λόγω εμπρόθεσμης υποβολής της αρχικής του δήλωσης και της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/1994, λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων.(ΣΤΕΟΛ. 1738/2017) και μη κοινοποίησης αρχικού φύλλου ελέγχου (Ν. 3522/2006).

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, προισχύουσες 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 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.....».

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

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

Επειδή 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.

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 πληροφoρία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφoρία, η οποία περιέχεται 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 πληροφoρίες (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 λογαριασμών των προσφευγόντων, που τηρούσαν σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς, ούτε ότι έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και λογίστηκαν ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994, 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 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, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2007 (χρήση 2006).

Συνεπώς σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης σε βάρος των προσφευγόντων, για πρωτογενείς καταθέσεις σε ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας	α/α	Τράπεζα	ACCOUNT_NO	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT _IN EURO	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα	Ενότητα Έκθεσης Π.Γ.
π.1				1/2/2006	1.200.000,00	1.200.000,00	0,00	7.9.3
π.1				20/2/2006	83.808,25	83.808,25	0,00	7.9.3

Πίνακας	α/α	Τράπεζα	ACCOUNT_NO	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT _IN EURO	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα	Ενότητα Έκθεσης Π.Γ.
π.1				22/3/2006	288.000,00	288.000,00	0,00	7.8.3
π.1				22/3/2006	150.000,00	150.000,00	0,00	7.8.3
π.1				19/4/2006	200.000,00	200.000,00	0,00	7.8.3
π.1				17/7/2006	167.293,85	167.293,85	0,00	7.8.3
π.1				25/8/2006	53.806,15	53.806,15	0,00	7.8.5
π.1				30/8/2006	32.646,31	32.646,31	0,00	7.8.3
π.1				8/9/2006	257.037,00	257.037,00	0,00	7.8.3
π.1				19/9/2006	107.000,00	107.000,00	0,00	7.5.9
π.1				26/10/2006	10.000,00	10.000,00	0,00	7.8.3
π.1				9/11/2006	605.464,74	605.464,74	0,00	7.5.5
π.1				10/11/2006	102.296,58	102.296,58	0,00	7.5.5
π.1				15/11/2006	124.716,66	124.716,66	0,00	7.5.5
π.1				23/11/2006	18.914,00	18.914,00	0,00	7.8.5
π.1				1/12/2006	21.596,64	21.596,64	0,00	7.8.3
π.1				20/12/2006	10.000,00	10.000,00	0,00	7.8.5
				7/2/2006	60.000,00	0,00	60.000,00	7.7
				7/6/2006	16.500,00	0,00	16.500,00	7.7
				23/6/2006	15.100,00	0,00	15.100,00	7.7
				31/7/2006	60.000,00	0,00	60.000,00	7.7
ΣΥΝΟΛΟ					3.584.180,18	3.432.580,18	151.600,00	

παραγράφηκε την 31/12/2012.

Επειδή, έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί παραγραφής για τις ως άνω εγγραφές της χρήσης 2006, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών των ενδικοφανών προσφυγών, για τις εγγραφές αυτές.

Επειδή όσον αφορά την κάτωθι πρωτογενή πίστωση:

Πίνακας	α/α	Τράπεζα	ACCOUNT_NO	TRANS_DATE	TRANS_AMOU NT_IN EURO	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγου σα	Ενότητα Έκθεσης Π.Γ.
				19/10/2006	5.765.520,19	5.765.520,19	0,00	7.5.5
ΣΥΝΟΛΟ						5.765.520,19	0,00	

Με το με αριθ. πρωτ./2016 υπόμνημα του προσφεύγοντα προσκομίστηκε η κίνηση του αλλοδαπού τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό που τηρεί ο στην Από την επισκόπηση της κίνηση αυτού, προέκυψε ότι, την 19-10-2006 και την 25-07-2007, μεταφέρθηκαν στον υπ' αρ. λογαριασμό που ανήκει στην εταιρεία, συμφερόντων του προσφεύγοντα, με έδρα στις (Βρετανικές) Παρθένες Νήσους, χρηματικά ποσά, όπως αυτά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Τράπεζα	ACCOUNT_ NO	TRANS_ DATE	TRANS_AMOUNT ΠΙΣΤΩΣΗ	TRANS_REASON	Παρατηρήσεις απαντήσεων
.....		19/10/2006	8.856.635,63	TRANSFER	Μεταφορά από τον αλλοδαπό λογαριασμό με αριθμό ο οποίος ανήκει στο και τηρείται στην
.....		25/7/2007	2.191.500,00	TRANSFER	
Σύνολο			11.048.135,63		

Κατόπιν επισκόπησης του με αριθμό λογαριασμού στην της εταιρείας, συμφερόντων του προσφεύγοντα, που προσκομίστηκε από τον ίδιο, προέκυψαν οι κάτωθι κινήσεις:

TRANS_DATE	Παρατηρήσεις	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ
29/3/2006			13.000.000,00	
13/7/2006				558.271,96
			5.000.000,00	
31/7/2006			69.920,58	
16/10/2006			5.000.000,00	
19/10/2006				800.000,00
			8.856.635,63	
31/1/2007			10.000.000,00	
2/3/2007			5.000.000,00	
13/3/2007			12.000.000,00	
8/5/2007			1.900.000,00	
12/6/2007			3.115.500,00	
			5.000.000,00	
23/7/2007			1.000.000,00	
25/7/2007			2.191.500,00	
26/7/2007				1.250.000,00
30/7/2007				11.066,71
10/8/2007			1.249.995,00	
14/8/2007			1.500.000,00	
29/8/2007			2.500.800,00	
3/9/2007			200.032,00	
12/9/2007			1.500.000,91	
18/9/2007			360.000,00	
			1.500.000,00	
20/9/2007			11.066,55	
2/10/2007			500.000,00	
5/10/2007			120.000,00	
11/10/2007			261.760,00	
19/10/2007			200.000,00	
26/10/2007			800.000,00	
20/11/2007			497.294,66	
6/12/2007			380.430,00	
12/12/2007			85.000,00	
			1.000.000,00	
18/12/2007			5.000.000,00	
21/12/2007			1.000.000,00	

Με τα με αριθ. πρωτοκόλλου/2016,/2016 υπομνήματα του προσφεύγοντα, προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία προέκυψαν πιστώσεις στον υπ' αρ. ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στη, προερχόμενες επίσης από τον, συνολικής αξίας 9.445.289,67€, οι οποίες φαίνονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

Πίν.	α/α	TRANS_DATE	TRANS_ AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	TRANS_ AMOUNT ΠΙΣΤΩΣΗ	TRANS_REASON	Παρατηρήσεις απαντήσεων
π.1	43,03	7/4/2003		150.000,00		Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό σε διαταγή
π.1	48,02	5/5/2003		175.000,00		Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό σε διαταγή
π.1	50,04	7/5/2003		150.000,00		Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό σε διαταγή
π.1	53	12/6/2003		500.000,00	.....	Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό σε διαταγή

Πίν.	α/α	TRANS_ DATE	TRANS_ AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	TRANS_ AMOUNT ΠΙΣΤΩΣΗ	TRANS_ REASON	Παρατηρήσεις απαντήσεων
π.1	58	24/6/2003		250.000,00	.....	Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό σε διαταγή
π.1	70	3/9/2003		100.000,00	.....	Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό σε διαταγή
π.1	75	11/9/2003		44.338,07	.....	Προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον λογαριασμό με αριθμό του
π.1	91	29/10/2003		64.463,50	.....	Προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον λογαριασμό με αριθμό του
π.1	93	13/11/2003		56.467,72	.....	Προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον λογαριασμό με αριθμό του
π.1	109	10/2/2004		1.250.000,00	.....	Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό ...../2004 σε διαταγή
π.1	119	3/6/2004		5.500.000,00	.....	Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό ...../2004 σε διαταγή
π.1	137	24/12/2004		52.542,40	.....	Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό ...../2004 σε διαταγή με χρέωση Λογαριασμού
π.1	152,02	9/5/2005		320.000,00	.....	Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιταγής με αριθμό ...../2005 σε διαταγή με χρέωση Λογαριασμού
π.1	208	9/11/2006		605.464,74	.....	Προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον λογαριασμό με αριθμό του
π.1	210	10/11/2006		102.296,58	.....	Προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον λογαριασμό με αριθμό του
π.1	211	15/11/2006		124.716,66	.....	Προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον λογαριασμό με αριθμό του
			Σύνολο	9.445.289,67		

Παρατήρηση ελέγχου: Οι με α/α 43, 48 , 50 και 152 πιστώσεις του πίνακα 1 αποτελούν προϊόντα καταθέσεων περισσότερων της μιας επιταγών εκ των οποίων οι με α/α 43,03 - 48,02 - 50,04 και 152,02 αφορούν σε επιταγές που προέρχονται από τον

Κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι το συνολικό ποσό που πιστώθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, προερχόμενο από τον, ανέρχεται σε ποσό ύψους 20.493.425,30€ (ήτοι 9.445.289,67€ στον ημεδαπό ελεγχόμενο λογαριασμό με αριθ. και 11.048.135,63€ στον αλλοδαπό λογαριασμό με αριθ.).

Εν συνεχεία, με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/2016 υπόμνημα προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προέκυψε ότι αυτή χρηματοδοτήθηκε από τον ελεγχόμενο υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, ως κατωτέρω:

TRANS_ DATE	TRANS_ AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	TRANS_ REASON	Παρατηρήσεις απαντήσεων
-------------	----------------------	---------------	-------------------------

RANS_DATE	TRANS_AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	TRANS_REASON	Παρατηρήσεις απαντήσεων
13/8/2003	4.700.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
23/3/2004	1.500.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
13/7/2004	600.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει κατάθεση ποσού 1.200.000,00€ την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
13/7/2004	600.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
12/11/2004	315.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
1/4/2005	226.527,13	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
26/4/2005	110.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
21/6/2005	450.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
24/8/2006	1.325.000,00	.....	Προκύπτει από το απόσπασμα του λογαριασμού με αριθμό του
29/9/2006	350.000,00	.....	Προσκομίστηκε η ανάλυση της χρηματικής καρτέλας, που τηρεί ο στην με αριθμό πελάτη, από την οποία προκύπτει ισόποση κατάθεση την ίδια ημερομηνία με αριθμό παραστατικού
Σύνολο	10.176.527,13		

Με το υπ' αριθ. πρωτ. 28638/23.12.2016 υπόμνημά του, προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία (ενότητα 7.5.1 της έκθεσης ελέγχου-Στοιχεία χορηγηθέντων δανείων) μέρος των οποίων αφορούν τον καθώς και με το υπ' αριθ. πρωτ./2017 υπόμνημά του, από τα οποία προκύπτει ότι ο προσγεύγων εκταμίευσε χρηματικά ποσά συνολικού ύψους 1.132.400,00€ με προορισμό λογαριασμούς του, ως κατωτέρω.

α/α πιν.1	ACCOUNT_NO	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	Απάντηση ελεγχόμενου
		23/1/2003	320.000,00	Μέρος της χρέωσης ποσού 1.900.000€ σύμφωνα με τα στοιχεία του με αρ. πρωτ. ....../2016
		23/1/2003	300.000,00	Με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2017 προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο της χρηματικής καρτέλας της με κωδικό πελάτη (.....) από την οποία προκύπτει πίστωση χρηματικού ποσού ύψους 300.000,00€ την 23.01.2003. Την ίδια μέρα υφίσταται χρέωση στον ελεγχόμενο λογαριασμό με αριθμό ίσου ποσού.

α/α πιν.1	ACCOUNT_NO	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	Απάντηση ελεγχόμενου
		27/1/2003	110.000,00	Με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2017 προσκομίστηκε αντίγραφο δελτίου ανάληψης ποσού 110.000,00€ από τον ελεγχόμενο λογαριασμό με αριθμό και αντίστοιχα το από 27.01.2003 δελτίο κατάθεσης ποσού 110.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό της νομικής οντότητας «.....», με αιτιολογία: «.....».
		13/12/2004	106.000,00	Με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2017 προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον ελεγχόμενο λογαριασμό με αριθμό στον λογαριασμό με αριθμό ο οποίος φαίνεται να ανήκει στον
		27/4/2005	10.000,00	Με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2017 προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον ελεγχόμενο λογαριασμό με αριθμό στον λογαριασμό με αριθμό ο οποίος φαίνεται να ανήκει στον
		25/5/2005	186.400,00	Με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2017 προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον ελεγχόμενο λογαριασμό με αριθμό στον λογαριασμό με αριθμό ο οποίος φαίνεται να ανήκει στον
		17/4/2007	100.000,00	Με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2017 προσκομίστηκε τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς από τον ελεγχόμενο λογαριασμό με αριθμό στον λογαριασμό με αριθμό ο οποίος φαίνεται να ανήκει στον
		Σύνολο	1.132.400,00€	

Συνοψίζοντας, προκύπτει ότι το ποσό που αποδόθηκε συνολικά στον ανέρχεται στο ύψος των 11.308.927,13 € ενώ τα ποσά που φαίνεται να επιστρέφονται στους λογαριασμούς του από την 07.04.2003 έως και 25.07.2007 ανέρχονται στο ύψος των 20.493.425,30€. Δηλαδή το συνολικό ποσό που επιστρέφεται είναι μεγαλύτερο από αυτό που αποδόθηκε κατά το ποσό των 9.184.498,17€. Η διαφορά αυτή, η οποία δεν αιτιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα, θεωρήθηκε από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του Κ.Φ.Ε. και αποτυπώνεται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα.

α/α πιν.1	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	TRANS_AMOUNT ΠΙΣΤΩΣΗ	Ποσό που αντιστοιχεί σε εξόφληση του δανείου	Ποσό που δεν αιτιολογήθηκε
	23/1/2003	320.000,00			
	23/1/2003	300.000,00			
	27/1/2003	110.000,00			
43,03	7/4/2003		150.000,00	150.000,00	
48,02	5/5/2003		175.000,00	175.000,00	
50,04	7/5/2003		150.000,00	150.000,00	
53	12/6/2003		500.000,00	255.000,00	245.000,00
58	24/6/2003		250.000,00		250.000,00
	13/8/2003	4.700.000,00			
70	3/9/2003		100.000,00	100.000,00	
75	11/9/2003		44.338,07	44.338,07	
91	29/10/2003		64.463,50	64.463,50	
93	13/11/2003		56.467,72	56.467,72	
109	10/2/2004		1.250.000,00	1.250.000,00	
	23/3/2004	1.500.000,00			
119	3/6/2004		5.500.000,00	5.500.000,00	
	13/7/2004	600.000,00			
	13/7/2004	600.000,00			
	12/11/2004	315.000,00			
	13/12/2004	106.000,00			
137	24/12/2004		52.542,40	52.542,40	
	1/4/2005	226.527,13			
	26/4/2005	110.000,00			
	27/4/2005	10.000,00			
152,02	9/5/2005		320.000,00	320.000,00	
	25/5/2005	186.400,00			
	21/6/2005	450.000,00			
	24/8/2006	1.325.000,00			

α/α πιν.1	TRANS_DATE	TRANS_AMOUNT ΧΡΕΩΣΗ	TRANS_AMOUNT ΠΙΣΤΩΣΗ	Ποσό που αντιστοιχεί σε εξόφληση του δανείου	Ποσό που δεν αιτιολογήθηκε
	29/9/2006	350.000,00			
	19/10/2006		8.856.635,63	3.091.115,44	5.765.520,19
208	9/11/2006		605.464,74		605.464,74
210	10/11/2006		102.296,58		102.296,58
211	15/11/2006		124.716,66		124.716,66
	17/4/2007	100.000,00			
	25/7/2007		2.191.500,00	100.000,00	2.091.500,00
	Σύνολο	11.308.927,13	20.493.425,30	11.308.927,13	9.184.498,17

Εν προκειμένω, όσον αφορά στην κρινόμενη χρήση 2006, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου, από την πίστωση του ποσού των 8.856.635,63€, όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, δικαιολογήθηκε το ποσό των 3.091.115,44€ και το υπόλοιπο ποσό των 5.765.520,19€, για το οποίο δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι αντιστοιχεί σε δάνειο χορηγηθέν από τον προσφεύγοντα στον , θεωρήθηκε από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ Αχαρνών την 07.02.2017, την υπ' αρ./2017 δήλωση τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016, με την οποία δηλώθηκαν τα εξής:

A/A ΔΗΛΩΣΗΣ N.4446/2016	Χρήση	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	Χαρτόσημο 3%	ΟΓΑ 20%	Καθαρή αξία φόρου	Συντελεστής προσαύξησης	Αξία Προσαύξησης	Σύνολο πληρωμής
...../2017	2003	20.793.425,30	623.802,76	124.760,55	748.563,31	30%	224.568,99	973.132,30

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με την ως άνω υποβληθείσα δήλωση, θεώρησε ότι το συνολικό ποσό των 20.793.425,30€ που κατατέθηκε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς από τον , αφορούσε σε επιστροφή δανείου, το οποίο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, για το ποσό των 5.765.520,19€, ούτε κατά τον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στοιχεία, ήτοι αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και αντίστοιχες καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του , ώστε να αποδειχθεί ότι η κρινόμενη πίστωση αφορά πράγματι σε επιστροφή δανείου χορηγηθέντος από τον προσφεύγοντα, αυτό αποτελεί προσαύξηση περιουσίας ήτοι φορολογητέο εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και λογίζεται ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και φορολογείται ως τέτοιο.

Επειδή οι κινήσεις του υπ' αρ. λογιστικού της εταιρείας , συμφερόντων του προσφεύγοντα, στην προσκομίστηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), διότι αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, βάσει των οποίων 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 (παρ. 4 άρθ. 84 του Ν. 2238/1994), ήτοι την 31-12-2017.

Συνεπώς, όσον αφορά την ανωτέρω πίστωση, της χρήσης 2006, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή, στη χρήση αυτή προσδιορίστηκε επίσης από τον έλεγχο εισόδημα από τόκους δανείων κατ' άρθρ. 25 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, ποσού 272.062,20€.

Τα ποσά των τόκων που προσδιορίστηκαν και λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες φαίνονται συνοπτικά στον επόμενο πίνακα ανά χρήση και ανά δανειολήπτη. (σελ. έκθεσης ελέγχου υπολογισμού τόκων δανείων 225 - 271).

Χρήση	.....	.....	.....	.....	.....	.....	Γενικό άθροισμα
2006	15.141,64	5.207,33	127.199,68	98.480,57	23.766,37	2.266,61	272.062,20

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων, βρίσκεται εκτός των ορίων αρμοδιότητας του συγκεκριμένου ελέγχου καθώς δεν προβλέπεται από την εκδοθείσα εντολή ελέγχου.

Επειδή η υπ' αρ./2016 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε κατόπιν εντολής του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με σκοπό την διενέργεια «Μερικού Ελέγχου Γραφείου», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρ. 23 του Ν. 4174/2013: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή», με είδος φορολογίας, την φορολογία Εισοδήματος.

Συνεπώς, βάσει της εντολής ελέγχου δύναται να διενεργηθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν την συγκεκριμένη φορολογία και να καταλογιστούν οι αναλογούντες φόροι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Όσον αφορά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ότι η εντολή είχε εκδοθεί αποκλειστικά για τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρ. 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 και του Κ.Ν.Τ.Χ., ο έλεγχος βάσει των διατάξεων αυτών αναφέρεται διευκρινιστικά στις «Παρατηρήσεις» της εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμος ο υπολογισμός και ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων λόγω εσφαλμένης επίκλησης από τον έλεγχο της διάταξης της παρ. 3 του άρθρ. 25 του Ν. 2238/1994 και ότι η ως άνω διάταξη πρέπει να θεωρείται ότι παρέχει τη δυνατότητα στο φορολογούμενο ανταποδείξης, ότι δηλαδή η δανειακή σύμβαση έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο από το οριζόμενο ή και μηδενικό.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3. του άρθρ. 25 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. ».

Επειδή, ο ανωτέρω νόμος, προβλέπει την επιβολή ελάχιστου επιτοκίου, ίσου με αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, κατά την σύναψη δανείου μεταξύ ιδιωτών.

Επειδή από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι το δάνειο έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας ή απόκως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή η αιτιολόγηση ορισμένων εκ των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, ως αφορώσες σε επιστροφή δανείων, χορηγηθέντων από τον ίδιο σε φιλικά και συγγενικά του πρόσωπα έγινε με στοιχεία που προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων στον έλεγχο.

Επειδή ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του και τις υποβληθείσες στις 07-02-2017 στη Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, δηλώσεις απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. 28/1931-Κ.Ν.Τ.Χ.) έκανε δεκτά

τα ως άνω στοιχεία και καταλόγισε τούς αναλογούντες τόκους , σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3.του άρθρ. 25 του Ν. 2238/1994.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμούς περί μη ορθού τρόπου υπολογισμού των αναλογούντων τόκων.

Επειδή, για την αιτιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα που αφορούσαν σε επιστροφή χορηγηθέντων από αυτόν δανείων, προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, αυτά αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), διότι αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, βάσει των οποίων 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 (παρ. 4 άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994), ήτοι την 31-12-2017.

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου στο εισόδημα του προσφεύγοντα από τόκους, της χρήσης 2006, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Αποφασίζουμε

Α) Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./20-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, και

Β) την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./20-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του κατά της ως άνω πράξης λόγω παραγραφής.

Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2007	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ άρθ. 48 § 3 του Ν. 2238/94 του προσφεύγοντα	9.198.100,37€	5.765.520,19€
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ άρθ. 48 § 3 του Ν. 2238/94 της προσφεύγουσας	151.600,00€	0,00€

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	
	Του προσφ.	Της προσφ.	Του προσφ.	Της προσφ.	Του προσφ.	Της προσφ.
Α - Β. Από ακίνητα	19.000,00		19.000,00	0,00	19.000,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες			272.062,20	0,00	272.062,20	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		80.654,39	0,00	80.654,39	0,00	80.654,39
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			9.198.100,37	151.600,00	5.765.520,19	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης			0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	19.000,00	80.654,39	9.489.162,57	232.254,39	6.056.582,39	80.654,39
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	4.492,00	2.784,00	4.492,00	2.784,00	4.492,00	2.784,00
Φορολογητέο εισόδημα	14.508,00	77.870,39	9.484.670,57	229.470,39	6.052.090,39	77.870,39

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

Οικ. έτος 2007	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	-4.874,40€	3.847.781,59€	2.409.535,12€	2.414.409,52€
Προκαταβολή φόρου				

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		4.617.337,92€	(2.897.291,42)	
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			1.207.204,76€	1.207.204,76€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 50 μ. =36,50%			881.259,47€	881.259,47€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-4.874,40€	8.465.119,51€	4.497.999,35€	4.502.873,75€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 2.897.291,42€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (1.207.204,76+ 881.259,47) 2.088.464,23€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜ. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.