



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 20/03/2018

Αριθμός Απόφασης 1785

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/02-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, οδός Αθήνα τκ.11636, με ΑΦΜ:, κατά:

1) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007 (διαχ. περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006)

2) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008 (διαχ. περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

3) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009 (διαχ. περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008)

4) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2010 (διαχ. περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009)

5) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011 (διαχ. περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010)

6) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 Ν 3758/2009 οικ. έτους 2008 (διαχ. περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

7) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 5 Ν 3833/2010 οικ. έτους 2010 (διαχ. περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009)

8) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του Ν 3986/2011 οικ. έτους 2011 (διαχ. περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω στην παρ. 4 Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, καθώς και την από 21/11/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/02-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **30/11/2017**, μετά δε τη 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' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους **2007** (διαχ. περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος 321.566,92 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 385880,3 ευρώ, ήτοι συνολικά **707.447,22** ευρώ.
2. Με την υπ' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους **2008** (διαχ. περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος 56.403,66 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 67.697,00 ευρώ, ήτοι συνολικά **124.100,66** ευρώ.
3. Με την υπ' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους **2009** (διαχ. περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος 6.948,76 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 8338,51 ευρώ, ήτοι συνολικά **15.287,27** ευρώ.
4. Με την υπ' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους **2010** (διαχ. περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος 10.058,80 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 12.070,56 ευρώ, ήτοι συνολικά **22.129,36** ευρώ.
5. Με την υπ' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους **2011** (διαχ. περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος 113.227,17 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 135.872,60 ευρώ, ήτοι συνολικά **249.099,77** ευρώ,
6. Με την υπ' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 Ν 3758/2009 οικ. έτους **2008** (διαχ. περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά 5.000,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 6.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικά **11.000,00** ευρώ.

7. Με την υπ' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 5 Ν 3833/2010 οικ. έτους 2010 (διαχ. περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά 1.284,07 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.540,88 ευρώ, ήτοι συνολικά **2.824,95** ευρώ.
8. Με την υπ' αριθ./30-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του Ν 3986/2011 οικ. έτους 2011 (διαχ. περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά 11.709,55 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 14.051,46 ευρώ, ήτοι συνολικά **25.761,01** ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2005 έως και 1/1-31/12/2010, κατόπιν της με αριθμό/31-8-2016 εντολής Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πλοίων, διαπιστώθηκε βάσει της από 21/11/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Ειδικότερα, αιτία των διενεργηθέντων ελέγχων αποτέλεσε το υπ' με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2016 ΕΜΠ/23-6-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, τμήμα Α' της Γ.Γ.Δ.Ε.(εισερχόμενο με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/7-7-2016) το οποίο αφορούσε **μηνυτήρια αναφορά – καταγγελία** με συνημμένες καταστάσεις κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών η οποία είχε υποβληθεί προς το Γραφείο Οικονομικού Εισαγγελέα Διαφθοράς / Εισαγγελείς κκ., το Γραφείο Υφυπουργού Δικαιοσύνης – Πάταξης Διαφθοράς / Υφυπουργό ,κ., το Γραφείο Ειδικού Γραμματέα Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) / Ειδικό Γραμματέα ΣΔΟΕ, και προς τη Δ.Ο.Υ. Άργους, **σχετικά με προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και καταστρατήγηση διατάξεων αναπτυξιακού νόμου επενδύσεων.**

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του με αρ. πρωτ./27-12-2016 υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων, τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για κάθε ελεγχόμενο έτος, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν και τα συνημμένα σε αυτές δικαιολογητικά, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις – επεξεργασία που διενεργήθηκε των δεδομένων στα συνημμένα αντίγραφα καρτέλες κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών της Μηνυτήριας Αναφοράς-καταγγελίας, την επεξεργασία των στοιχείων που παρέλαβε από την ομάδα εργασίας από τα εγχώρια τραπεζικά ιδρύματα, προσδιόρισε κινήσεις χρηματικών καταθέσεων/πιστώσεων, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα στις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 ν.2238/1994, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα ανά χρήση τα κατωτέρω ποσά:

ΤΕΛΙΚΩΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ)							
Οικ. Έτος	Εισόδημα Ελέγχου από Προσαύξηση Περιουσίας	Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ & ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΩΝ
				Ακίνητα	Πιχειρ. Αμοιβή		
2007	819.545,90	0,00	819.545,90	1.140,00	3.704,19	4.844,19	824.390,09
2008	163.308,84	0,00	163.308,84	332,50	0,00	332,50	163.641,34
2009	37.483,17	0,00	37.483,17	570,00	3.193,98	3.763,98	41.247,15
2010	57.392,50	0,00	57.392,50	570,00	0,00	570,00	57.962,50
2011	292.738,75	0,00	292.738,75	2.444,05	0,00	2.444,05	295.182,80

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Το σύνολο των προσβαλλομένων πράξεων τυγχάνουν εξαφανιστέες, αφού αυτές εξεδόθησαν παρά το νόμο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία, με την πεπλανημένη εκτίμηση ότι οι επικαλούμενες στην έκθεση ελέγχου τραπεζικές κινήσεις και η παραπλάνη σε αυτές μηνυτήρια αναφορά -καταγγελία συνιστούν κατά νόμο «συμπληρωματικά στοιχεία».

Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν επίσης ακυρωτέες, αφού τα όργανα του αντιδίκου παρέλειψαν να εφαρμόσουν τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., περί πενταετούς παραγραφής, και αντί να θεωρήσουν ως προδήλως παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων, ως προς το σύνολο των ελεγχόμενων χρήσεων, μέχρι και το 2010, όπως πλημμελώς και αναίτιολογήτως προέβησαν στην έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ, αναφορικώς με τις χρήσεις 2006 έως και 2010, καθώς και των άρθρων 36 παρ. 3 και 72 παρ. 11 εδ β' του Ν. 4174/2013 για τις χρήσεις 2008 και μετά, χωρίς αυτές να δύνανται να εφαρμοσθούν στην προκειμένη περίπτωση.

2. ΕΛΛΕΙΨΗ – ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ

Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν στο σύνολό τους ακυρωτέες διότι χωρίς εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατά πλάνη περί τα πράγματα, άλλως καθ' υπέρβαση των άκρων ορίων διακριτικής ευχέρειας και ιδίως κατά παράβαση του βάρους απόδειξης, προέβησαν στην επιβολή σε βάρος του ανά χρήση κυρίων και προσθέτων φόρων και εισφορών, θεωρώντας ότι τα χρηματικά ποσά που είχαν κατατεθεί στους τραπεζικούς λογαριασμούς του κατά τις ελεγχόμενες χρονικές περιόδους συνιστούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ενώ έπρεπε να θεωρήσουν ότι το σύνολο των παραπάνω τραπεζικών κινήσεων τυγχάνει απολύτως δικαιολογημένο βάσει των αναλυτικών και εμπεριστατωμένων ισχυρισμών και στοιχείων, τα οποία έθεσε υπ' όψιν του ελέγχου, χωρίς ο έλεγχος να μπορέσει να αμφισβητήσει αυτά.

3. Επικουρικώς θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να επανυπολογισθεί ο πρόσθετος φόρος, με ποσό ίσο με το 50% του ποσού της επιπλέον διαφοράς φόρου (άρθρα 58Α και 59 του ΚΦΔ) πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής 0,73% για κάθε μήνα που παρήλθε από την 1η-1-2014 μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής των χρήσεων 2006 έως και 2010

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 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

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

Επειδή στο άρθρο 84§4 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ, Α276) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ.ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου από 22.12.2006 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

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 ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258).

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

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι **δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68§2** του **ν. 2238/1994** **τα υπόλοιπα ή οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών εσωτερικού** και επομένως δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο **84§4** **περιπτ. β'** του **ν. 2238/1994**,

Επειδή με την ΠΟΛ.1191/2017 της Διεύθυνσης Ελέγχων Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης κοινοποιήθηκε γνωμοδότηση του ΝΣΚ σχετικά με την 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: ".....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 μετέλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της δεκαετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής."

Επειδή με την ΠΟΛ.1194/2017 της Διεύθυνσης Ελέγχων Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης δόθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ειδικότερα αναφέρεται ότι: "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 ιδίου 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."

Επειδή, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, για τα κρινόμενα **οικ. έτη 2007 έως και 2011 (χρήσεις 2006 έως και 2010)**. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2016 ΕΜΠ/23-6-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, τμήμα Α' της Γ.Γ.Δ.Ε.(εισερχόμενο με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/7-7-2016) το οποίο αφορούσε **μηνυτήρια αναφορά – καταγγελία** με συνημμένες καταστάσεις κινήσεων ελληνικών τραπεζικών λογαριασμών η οποία είχε υποβληθεί προς το Γραφείο Οικονομικού Εισαγγελέα Διαφθοράς / Εισαγγελείς κκ., το Γραφείο Υφυπουργού Δικαιοσύνης – Πάταξης Διαφθοράς / Υφυπουργό ,κ., το Γραφείο Ειδικού Γραμματέα Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) / Ειδικό Γραμματέα ΣΔΟΕ, και προς τη Δ.Ο.Υ. Άργους, **σχετικά με προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και καταστρατήγηση διατάξεων αναπτυξιακού νόμου επενδύσεων.**

Επειδή σχετικά με τις κινήσεις των **ημεδαπών τραπεζικών** λογαριασμών που περιήλθαν στη φορολογική αρχή, ο έλεγχος προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας από πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις, ποσά για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94 για τις χρήσεις 2006 έως και 2010.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση Πράξεων διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου για τις χρήσεις 2006 έως και 2010 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

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' αριθμ.2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος 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 προκύπτει ότι οι Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των οικ. ετών 2007, 2008 2009 και 2011 υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα ενώ η Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του Οικ. έτους 2010 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα μετά από 6 μήνες (αρ. δήλ/2011).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων για τις **χρήσεις 2006, 2007,2008, και 2010** (οικονομικά έτη **2007, 2008, 2009, και 2011**), το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών Πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος **είχε υποπέσει σε παραγραφή βάσει της πενταετούς παραγραφής την 31-12-2012, 31-12-2013, 31-12-2014, 31-12-2015 και 31/12/2016 αντίστοιχα και ο ισχυρισμός του περί παραγραφής για τις χρήσεις αυτές γίνεται δεκτός.**

Επειδή, το **Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους** με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **Δ12Β 1171079/17-12-2010** έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «**Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**» αναφέρονται τα εξής:

«4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή

αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 (χρήση 2009) **υπεβλήθη εκπρόθεσμα** το έτος 2011, με βάση την ΠΟΛ. 1076/22-07-2004), έχει εφαρμογή η προαναφερόμενη με αριθ. [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης και το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Συνεπώς η χρήση 2009 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς την καταλογισθείσα Προσαύξηση Περιουσίας και τις διαφορές της μη παραγεγραμμένης χρήσης 2009.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.
2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.
3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.
4. ..., 5. ..., 6. ...,
7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.
8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.
9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.
10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...
11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και

έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και στην υπηρεσία μας κανένα αποδεικτικό στοιχείο ώστε να αιτιολογήσει την πηγή και την προέλευση των πιστώσεων που ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ως προς του λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/11/2017 (ημερομηνία θεώρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις οικ. έτους 2010, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

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 ίδιου 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 συνδυασμένες 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.

Επομένως ισχύει και για την υπό κρίση υπόθεση η εφαρμογή ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/02-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, και:

A. Την ακύρωση λόγω παραγραφής,

1) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007 (διαχ. περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006)

2) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2008 (διαχ. περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

3) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009 (διαχ. περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008)

4) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2011 (διαχ. περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010)

5) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 Ν 3758/2009 οικ. έτους 2008 (διαχ. περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

6) Της υπ' αριθ. ΑΚ 1/30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του Ν 3986/2011 οικ. έτους 2011 (διαχ. περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, και

B. Την τροποποίηση, λόγω εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017,

1) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2010 (διαχ. περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πλοίων και

2) Της υπ' αριθ./30-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 5 Ν 3833/2010 οικ. έτους 2010 (διαχ. περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πλοίων.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα για το μη παραγεγραμμένο οικ. έτος 2010 (χρήση 2009):.

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ Ι ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ		Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	Ποσό	Ποσό	Ποσό
2010	57.392,50 €	-	57.392,50 €

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

ΟΙΚ. ΕΤΗ 2007, 2008, 2009, και 2011

Αριθμός και ημερομηνία της πράξης αναφοράς	Είδος φόρου/προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙ ΣΜΟΥ βάσει ελέγχου	Ποσό διαφοράς φόρου / προστίμου βάσει της παρούσης	Ποσό πρόσθετου φόρου βάσει της παρούσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙ ΣΜΟΥ βάσει της παρούσης
.../30-11-2017	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2006- 31/12/2006	707.447,22	0,00	0,00	0,00
.../30-11-2017	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2007- 31/12/2007	124.100,66	0,00	0,00	0,00
.../30-11-2017	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2008- 31/12/2008	15.287,27	0,00	0,00	0,00
.../30-11-2017	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2010- 31/12/2010	249.099,77	0,00	0,00	0,00
.../30-11-2017	έκτακτη εισφορά Άρθρο 8 ν.3758/2009	1/1/2007- 31/12/2007	11.000,00	0,00	0,00	0,00
.../30-11-2017	ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν.3758/2009	1/1/2010- 31/12/2010	25.761,01	0,00	0,00	0,00
Σύνολα			1.132.695,93	0,00	0,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2010

ΟΙΚ. 2010- ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 - 31/12/2009

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Του Υπόχρεου	Της Συζύγου	Του Υπόχρεου	Της Συζύγου
Ακίνητα	570,00	570,00	570,00	570,00
Γεωργικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00
Εμπορικές Επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00
Μισθωτές Υπηρεσίες	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισοδήματα αλλοδαπής	0,00	0,00	0,00	0,00
Ελευθέρια Επαγγ.(άρθρο 48 παρ. 3)	0,00	0,00	57.392,50	0,00
Συνολικό Εισόδημα	570,00	570,00	57.962,50	570,00
Πλέον: Διαφορά τεκμηρίων	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό Εισόδημα	570,00	570,00	57.962,50	570,00
Μείον: Αφαιρούμενα ποσά, δαπάνες κλπ	0,00	0,00	11.245,10	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	570,00	570,00	46.717,40	570,00

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	570,00	46.717,40	46.717,40	46.147,40
	της συζύγου	570,00	570,00	570,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,00	10.058,80	10.058,80	10.058,80
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	12.070,56		12.070,56		
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	5.058,80			5.058,80	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%	3.891,75			3.891,75	
Τελικό ποσό προστίμου	8.950,55			8.950,55	8.950,55
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00	22.129,36		19.009,35
	για επιστροφή				

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 3833/2010

ΟΙΚ ΕΤΟΣ 2010 (Διαχειριστική περίοδος 1/1- 31/12/2009)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΑΡΟΥΣΑΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	570,00	570,00	57.962,50	570,00	57.962,50	570,00	57.392,50	0,00
Πλέον: Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά... κτλ.	70.444,30	7,42	70.444,30	7,42	70.444,30	7,42		
Εισόδημα υποκ.σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης	71.014,30	577,42	128.406,80	577,42	128.406,80	577,42	57.392,50	
Εισφορά	0,00	0,00	1.284,07	0,00	1.284,07	0,00	1.284,07	0,00
πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας 120%			1.540,88					
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	642,04							
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%	496,81							
Τελικό ποσό προστίμου 1.138,85					1.138,85		1.138,85	
Σύνολο ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ			2.824,95		2.422,92		2.422,92	

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