



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02 / 04 / 2018

Αριθμός Απόφασης **1914**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 από **01/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Καλαμάτας, οδός, τ.κ 24100, κατά των από **20/10/2017** και με αριθμούς,καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2009, 2010, 2011** και **2012** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ./**20-10-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **έκτακτης εισφοράς ν. 3833/2010**, οικ. έτους **2010**, καθώς και της υπ' αριθμ./**20-10-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικ. έτους **2011**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμάτας, καθώς και της από **20/10/2017** έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 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 από **01/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** της , με **ΑΦΜ**: , η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **01/11/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./**01-04-2016** **εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμάτας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών **2009 – 2012** στον προσφεύγοντα, ύστερα από το υπ' αριθμ./**30-06-2015** έγγραφο της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, με το οποίο παρελήφθη από τη ΔΟΥ Καλαμάτας (**αρ. πρωτ./08-07-2015**) η σχηματισθείσα δικογραφία, που περιλαμβάνει και την από 23/06/2015 έκθεση ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, από όπου προκύπτει ότι μετά από εκτεταμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρησημε **ΑΦΜ** , έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από διάφορες επιχειρήσεις), συνολικής καθαρής αξίας ποσού 1.000.070,20€, 505.174€ και 284.850€, πλέον ΦΠΑ ποσού 189.630,24€, 95.983,06€ και 63.226,20€, για τα οικ. έτη **2009, 2010 και 2011** αντίστοιχα, με σκοπό αφενός την πλασματική αύξηση της αξίας των εξόδων και των φορολογητέων εισροών προκειμένου η ως άνω λήπτρια επιχείρηση να αποδώσει λιγότερο φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ, και αφετέρου οι ιδιοκτήτες αυτής να οικειοποιηθούν κεφάλαια της εταιρείας, με το πρόσχημα της πληρωμής των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το κεφαλαιακό όφελος που αποκόμισε η προσφεύγουσα, η οποία ήταν υπάλληλος της επιχείρησηςκατά τις χρήσεις που αποκόμισε τα οικονομικά οφέλη, και από την 30/06/2013 μέλος του ΔΣ αυτής, το οποίο ανήλθε στο ποσό των 124.744,00€, 583.360,70€, 67.000,00€ και 51.585,00€ κατά τα οικ. έτη 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, δεδομένου ότι από τα κατασχεθέντα στοιχεία και επικουρικά από τα στοιχεία των τραπεζών προέκυψε η πορεία του χρήματος και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της. Επιπλέον στις περιπτώσεις που οι δήθεν πληρωμές των εικονικών στοιχείων έγιναν εκτός τραπεζικού συστήματος, ο έλεγχος έκρινε ότι το κεφαλαιακό όφελος αποκόμισαν από κοινού ο , Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της , μαζί με τους υπαλλήλους της εταιρείας, (προσφεύγουσα) και , το οποίο ανήλθε στο ποσό των 53.423,33€ (= 160.270€ : 3), 106.895€ (320.685,00€ : 3) και 7.833,33€ (= 23.500,00€ : 3) κατά τα οικ. έτη 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα. Επομένως συνολικά η προσφεύγουσα καρπώθηκε **τα κατωτέρω κεφάλαια της εταιρείας, τα οποία προσαύξησαν την περιουσία της.**

Οικον. έτος	Κεφαλαιακό όφελος που προέκυψε από στοιχεία του τραπεζικού συστήματος (α)		Κεφαλαιακό όφελος που προέκυψε μετά από ισομερή κατανομή (εξόφλ. με μετρητά) (β)		Προσαύξηση Περιουσίας άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 (α) + (β)	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
2009	124.744,00€		53.423,33€		178.167,33€	0,00€
2010	583.360,70€		106.895,00€		690.255,70€	0,00€
2011	67.000,00€		7.833,33€		74.833,33€	0,00€
2012	51.585,00€				51.585,00€	0,00€
Σύνολο	826.689,70€	0,00€	168.151,66€	0,00€	994.841,36€	0,00€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας, εξέδωσε τις κατωτέρω οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2009	178.167,33€	68.551,41€	82.261,69€	150.813,10€
2	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	690.255,70€	272.193,85€	326.632,62€	598.826,47€
3	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	74.833,33€	27.030,05€	32.436,06€	59.466,11€
4	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	51.585,00€	21.553,84€	23.653,09€	45.206,93€
5	 - 20/10/17	Έκτακτη Εισφορά ν.3833/10	2010		7.079,44€		7.079,44€
6	 - 20/10/17	Εισφορά Αλληλεγγύης	2011		2.543,62€		2.543,62€
Σύνολο				994.841,36€	398.952,21€	464.983,46€	863.935,67€

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

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει σε **Παραγραφή**.
2. Το πόρισμα του ελέγχου ότι καρπώθηκε τα κεφάλαια των εταιρειών, που αντιστοιχούσαν στις πληρωμές των επιταγών, είναι αβάσιμο
3. Τα επίμαχα χρηματικά ποσά, αποτελούν εισόδημα των εταιρειών που έλαβαν τα φορολογικά στοιχεία, δεδομένου ότι για τα αποκρυβέντα εισοδήματα, υπέβαλαν συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, βάσει του ν. 4446/2016.
4. Αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής διάταξης ως προς τον πρόσθετο φόρο.

1. Ως προς την Παραγραφή των οικ. ετών 2009 - 2012

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου **οικονομικών ετών 2009 - 2012** έχει υποπέσει στην πενταετή **παραγραφή** σύμφωνα με το άρθρο 84§1 του ν. 2238/1994 και τούτο διότι δεν συντρέχει περίπτωση επίκλησης της εφαρμογής της παραγράφου 4 του εν λόγω άρθρου, δεδομένου ότι τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος, ήτοι ο τρόπος πληρωμής των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν εικονικά και η διαδρομή των χρημάτων προϋποθέτει άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών και έλεγχο των παραστατικών τραπεζών, ελεγκτικές ενέργειες που ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, τις οποίες αν ήθελε μπορούσε αυτή να ερευνήσει και να ελέγξει μέσα στη πενταετία (**ΣΤΕ 2934/2017**)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) 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, 2) ... 3) ... **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) ..., 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», όπως η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά.

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1052/15-03-2007** με την οποία ερμηνεύτηκαν από τη διοίκηση οι διατάξεις του **ν. 3522/2006**, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: **Άρθρο 13§6** «Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας

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

Επειδή οι διατάξεις 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) και του άρθρου **82** του **ν. 3842/2010** (Α' 58) περί παρατάσεων της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣΤΕ 1738/2017

Επειδή και οι διατάξεις του άρθρου **12§7** του **ν. 3888/2010**, του άρθρου **18§2** του **ν. 4002/2011** και του άρθρου **δεύτερου §1** του **ν. 4098/2012** αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣΤΕ 2932/2017

Επειδή με τις **ΣΤΕ 1738/2017** και **ΣΤΕ 2932/2017** Αποφάσεις κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι ανωτέρω διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών,

Επειδή περαιτέρω, με τις υπ' αριθμ. **ΣΤΕ 2934, 2935/2017 (Β' τμ.)** αποφάσεις, κρίθηκε ότι **τα υπόλοιπα ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών** του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο 84§4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 § 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ,

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1194/05-12-2017** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή, 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 πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, 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 πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το έτος 2013, μετά από καταγγελία για την τέλεση σοβαρών αδικημάτων της φορολογικής νομοθεσίας και ειδικότερα της έκδοσης, λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργήθηκε από το Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, διασταυρω-τικός έλεγχος στα φορολογικά στοιχεία πλήθους εταιρειών, αποτέλεσμα του οποίου ήταν **τα φορολογικά στοιχεία να κριθούν εικονικά.** Από τις λήπτριες των φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, κατασχέθηκαν αποδεικτικά πληρωμής των εν λόγω παραστατικών, τα οποία στις περισσότερες περιπτώσεις αφορούσαν μεταχρονολογημένες επιταγές και σε μικρότερο βαθμό καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς και πληρωμή με μετρητά. Ακολούθως, ο έλεγχος απέστειλε αιτήματα στα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα, προκειμένου να διαπιστωθεί η πορεία των κεφαλαίων που αντιστοιχούσαν σε πληρωμές που διενεργήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος. Μετά από τις απαντήσεις των τραπεζών,

επακολούθησε έλεγχος από την ως άνω υπηρεσία, τα αποτελέσματα του οποίου κοινοποίησε στην αρμόδια ΔΟΥ Καλαμάτας με το υπ' αριθμ./30-06-2015 **έγγραφο** με συνημμένη την σχετική αναφορά (**αρ. πρωτ. ΔΟΥ Καλαμάτας**/08-07-2015).

Συνεπώς, γενεσιουργός αιτία του καταλογισμού, είναι τα κατασχεμένα στοιχεία (φορολογικά στοιχεία, στοιχεία πληρωμών κλπ), για την τεκμηρίωση δε της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η επιχείρηση, έγινε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και έλεγχος των τραπεζικών παραστατικών που απεστάλησαν από τις τράπεζες, ακολουθώντας την πορεία του χρήματος.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών και ο έλεγχος των παραστατικών τραπεζών, είναι ελεγκτικές ενέργειες που ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, τις οποίες αν ήθελε μπορούσε αυτή να ερευνήσει και να ελέγξει μέσα στη πενταετία, απορρίπτεται.

Περαιτέρω όμως, δεδομένου ότι τα νέα στοιχεία περιήλθαν στην ΔΟΥ Καλαμάτας στις 08/07/2015, για καθένα από τα ελεγχόμενα έτη, ισχύουν τα κατωτέρω αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων:

- Για τα οικονομικά έτη **2010** και **2011**, τα νέα στοιχεία παρελήφθησαν από τη ΔΟΥ **εντός της πενταετούς διάρκειας της παραγραφής**, δεδομένου δε ότι δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **84§4 περ. β' του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13§6 του ν. 3522/2006** και ερμηνεύτηκε από τη διοίκηση με την **ΠΟΛ.1052/15-03-2007**, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων στα έτη αυτά, **έχει ήδη παραγραφεί** από τις 31/12/2016, ενώ οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκαν στις 20/10/2017, δεδομένου δε ότι: **α)** Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπηρεσίας μας, υπεβλήθησαν εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/94 περί δεκαπενταετούς παραγραφής, **β)** δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36§3 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την **268/2017 Γνωμ. του Ν.Σ.Κ** που έγινε αποδεκτή από το διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την **ΠΟΛ 1192/2017**, **γ)** Κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής **ΣτΕ 1738/2017 (ολομ), ΣτΕ 2932/2017 (τμ.Β')**.
- Για τα οικονομικά έτος **2009**, τα νέα στοιχεία παρελήφθησαν από τη ΔΟΥ μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής (πενταετούς), λαμβανομένου δε υπόψη ότι δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, τα στοιχεία αυτά αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και επομένως έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 § 4 του ν. 2238/1994, περί δεκαετούς παραγραφής.
- Τέλος, για το οικονομικό έτος **2012**, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, δεδομένου ότι οι επίμαχες καταλογιστικές πράξεις, εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Καλαμάτας στις **20/10/2017**, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής.

2. Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας που της επιβλήθηκε με τις επίμαχες καταλογιστικές πράξεις, θα πρέπει να περιοριστεί (όπου βέβαια είναι ανώτερος) στα ποσοστά που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με τη γενική αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **58 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «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», με τις διατάξεις του **άρθρου 53 του ίδιου νόμου**, ότι «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» και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** 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»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των 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 ΣτΕ»

Επειδή 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 του άρθρου 49 §§ 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, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην **20/10/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** της ΔΟΥ Καλαμάτας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **01/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Καλαμάτας, οδός, τ.κ 24100, ως εξής:

- 1) την **τροποποίηση** των υπ' αριθ./20-10-2017 και/20-10-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2009** και **2012**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας, και
- 2) την **ακύρωση** των υπ' αριθμ./20-10-2017 και/20-10-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2010** και **2011**, της υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **έκτακτης εισφοράς ν. 3833/2010**, οικον. έτους **2010**, καθώς και της υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικ. έτους **2011**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας, **λόγω παραγραφής**.

A. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Εισόδημα Άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994							Αιτιολογία Διαγραφής
Οικονομικό Έτος	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης		
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
2009	178.167,33€				178.167,33€		
2010	690.225,70€				690.225,70€		Παραγραφή (αρ. 84§1 88884888)
2011	74.833,33€				74.833,33€		Παραγραφή (αρ. 84§1 88884888)
2012	51.585,00€				51.585,00€		
Σύνολο	994.811,36€				994.811,36€		

B. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση**Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2009**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	17.769,15 €		17.769,15 €		17.769,15 €	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			178.167,33 €		178.167,33 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.769,15 €		195.936,48 €		195.936,48 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	17.769,15 €		195.936,48 €		195.936,48 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	17.769,15 €		195.936,48 €		195.936,48 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.769,15 €		195.936,48 €		195.936,48 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	17.769,15 €	195.936,48 €	195.936,48 €	178.167,33 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.530,67 €	70.082,59 €	70.082,59 €	68.551,92 €
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			82.261,69 €		
Πρόσθ.φόρος ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50,00%				34.275,96 €	34.275,96 €
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13 52 μήνες x 0,73% 37,96%				26.022,31 €	26.022,31 €
Πλέον / Μείον: Συμψηφισμός		0,51 €			
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους		-1.564,57 €	-1.564,57 €	-1.564,57 €	
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		150.779,71 €	128.816,29 €	128.850,19 €
	για επιστροφή	33,39 €			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2011

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις	28.277,70 €		28.277,70 €		28.277,70 €	
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	1.260,44 €		1.260,44 €		1.260,44 €	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			51.585,00 €		51.585,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	29.538,14 €		81.123,14 €		81.123,14 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	29.538,14 €		81.123,14 €		81.123,14 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	29.538,14 €		81.123,14 €		81.123,14 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	29.538,14 €		81.123,14 €		81.123,14 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	29.538,14 €	81.123,14 €	81.123,14 €	51.585,00 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	4.599,42 €	24.310,33 €	24.310,33 €	19.710,91 €
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτί/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά Αλληλεγγύης		590,76 €	2.433,69 €	2.433,69 €	1.842,93 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			23.653,09 €		
Πρόσθ. φόρος ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50,00%				10.776,92 €	10.776,92 €
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13 52 μήνες x 0,73% 37,96%				8.181,84 €	8.181,84 €
Πλέον: Ποσά προς Συμψηφισμό					
Μείον: Έκπτωση φόρου (Υποβολή μέσω Internet κλπ)		-8,86 €	-8,86 €	-8,86 €	
Μείον: Ποσά που επεστράφησαν βάσει δήλωσης					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους		-5.880,00 €	-5.880,00 €	-5.880,00 €	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		44.508,25 €	39.813,92 €	40.512,60 €
	για επιστροφή	698,68 €			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Γ. Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης βάσει Απόφασης

Σύνολα καταλογιζόμενων ποσών, βάσει της παρούσας Απόφασης							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2009	178.167,33€	68.551,92€	60.298,27€	128.850,19€
2	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
3	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
4	 - 20/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	51.585,00€	21.553,84€	18.958,76€	40.512,60€
5	 - 20/10/17	Έκτακτη Εισφορά ν.3833/10	2010		0,00€	0,00€	0,00€
6	 - 20/10/17	Εισφορά Αλληλεγγύης	2011		0,00€	0,00€	0,00€
Σύνολα				229.752,33€	90.105,76€	79.257,03€	169.362,79€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.