



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

Καλλιθέα 10-04-2018

Αριθμός απόφασης: 1998

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

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

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

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

α) Της με αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2007 (διαχ/κής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2006),

β) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2008 (διαχ/κής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2007),

γ) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2009 (διαχ/κής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2008),

δ) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2010 (διαχ/κής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2009) και

ε) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2011 (διαχ/κή περίοδος από 1/1 έως 31/12/2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

1) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 598.458,55€ πλέον 718.150,26€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 1.316.608,81€, για το οικον. έτος 2007 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2006),

2) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 503.525,07€ πλέον 604.230,08€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), έκτακτη εισφορά ποσού 23.000,00€, ήτοι συνολικού ποσού 1.130.755,15€, για το οικον. έτος 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007),

3) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 597.698,76€ πλέον 717.238,51€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 1.314.937,27€, για το οικον. έτος 2009 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2008),

4) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 695.679,51€ πλέον 834.815,41€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), έκτακτη εισφορά ποσού 17.376,55€, ήτοι συνολικού ποσού 1.547.871,47€, για το οικον. έτος 2010 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2009),

5) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 972.622,57€ πλέον 1.166.852,47€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), εισφορά αλληλεγγύης ποσού 85.855,91€, ήτοι συνολικού ποσού 2.225.330,95€, για το οικον. έτος 2011 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2010).

Δυνάμει του με αρ. εξερχ. Πρωτ.ΕΞ/15.4.2011 εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, διαβιβάστηκε προς την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. - Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου, ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένου και του προσφεύγοντος, για τη διενέργεια ελέγχου προέλευσης εισοδήματος «πόθεν έσχες».

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

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

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

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

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

Για την εκτέλεση της με αρ./2011 εντολής ελέγχου, το Σ.Δ.Ο.Ε. αιτήθηκε στις 12.5.2011, 22.6.2011 και 24.11.2011 την άρση του τραπεζικού απορρήτου, για τις χρήσεις από το 2000 έως την ημερομηνία σύνταξης του αρχικού εγγράφου, στις 19-12-2013 την άρση του απορρήτου των χρηματιστηριακών συναλλαγών και στις 26-06-2013 την αποστολή κατάσταση με τα γραμμάτια προείσπραξης από τον Δικηγορικό Σύλλογο Αθηνών, για όλες τις πράξεις του ελεγχόμενου από 01-01-2000 έως 31-12-2010, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 85/2005, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του αρ. 88 του Ν. 3842/2010.

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

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

- 1)/2015 (...../2015) για τη χρήση 2000,
- 2)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2001,
- 3)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2002,
- 4)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2003,
- 5)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2004,

- 6)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2005,
7)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2006,
8)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2007,
9)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2008,
10)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2009,
11)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2010,
12)/2015 (...../2015), για τη χρήση 2012 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

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

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

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

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε και η με αριθ./2015 εντολή Μερικού Ελέγχου του Γ.Γ.Δ.Ε., προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2238/1994 και του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., με ελεγχόμενες χρήσεις από 2000 έως και 2010.

Εν συνεχεία, με το με αριθ. πρωτ./2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, διαβιβάστηκε στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών η από 21/01/2016 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου φόρου στην πραγματική αξία μεταβίβασης των μετοχών της Α.Ε. με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ (μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο), από τον προσφεύγοντα (πωλητής) στον με ΑΦΜ (αγοραστής), ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον καταλογισμό του φόρου. Ως εκ τούτου η ανωτέρω εντολή τροποποιήθηκε στην/2016. Μετά την απόφαση του ΣτΕ 1738/2017 και βάσει της ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η εντολή τροποποιήθηκε στην/2016.

(Εκτός της ως άνω εκδόθηκε και η με αριθ./2015 εντολή Μερικού Ελέγχου του Γ.Γ.Δ.Ε., προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2859/2000 περί ΦΠΑ, για την διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2010.)

Οι εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και την απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις, και οι οποίες εστάλησαν στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών στις 25/6/2015 (αρ. πρωτ. & της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών), θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως νέα στοιχεία της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Κατόπιν τούτου και βάσει της εκδοθείσας εντολής μερικού ελέγχου, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, με εφαρμογή μέχρι και τη χρήση 2009 των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/8.4.2011, και για τη χρήση 2010 των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/1.3.2005.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή, λόγω διαπιστωθεισών παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92, τα αποτελέσματα των χρήσεων 2006 έως και 2010 προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ. 30 του νόμου 2238/1994 και τα καθαρά κέρδη βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ. 32 του ίδιου νόμου.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης και καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής της παρ. 1 του άρθ. 24 του Ν. 2238/1994.

Επιπλέον των ανωτέρω για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λήφθηκε υπόψη και η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά την έκδοση της με αρ./2016 Απόφασης της Δ.Ε.Δ. και η οποία έχει ως ο κατωτέρω πίνακας:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΕΩΝ 2006 έως 2010

ΧΡΗΣΗ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994
2006	2007	110.519,92€
2007	2008	726.684,58€
2008	2009	754.328,29€
2009	2010	930.045,41€
2010	2011	1.739.079,26€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Η παραγραφή για τα έτη 2006 έως και 2010 έληξε οριστικά στις 31-12-2012, 31-12-2013, 31-12-2014, 31-12-2015 και 31-12-2016, αντίστοιχα, οπότε και δεν του είχαν κοινοποιηθεί οι καταλογιστικές πράξεις. Επίκληση των αποφάσεων του ΣτΕ 1738/2017, 2534/2017, 2935/2017 και της ΠΟΛ. 1192/2017.

2) Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή προστίμων για όλες τις διαχειριστικές περιόδους – φορολογικά έτη από 2006 έως και 2010. Μη ύπαρξη ουδενός συμπληρωματικού στοιχείου, άγοντος σε επιμήκυνση της παραγραφής από πέντε σε δέκα έτη και γενικά μη ύπαρξη ουδεμίας προϋπόθεσης του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994.

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

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

5) Δεν αποτελούν συμπληρωματικά – νεώτερα στοιχεία οι εκθέσεις ελέγχου και το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε η Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου φόρου στην πραγματική αξία πώλησης των μετοχών της Α.Ε. «,»

της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, διότι συνίστανται σε εκθέσεις ελέγχου κατόπιν διενέργειας ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν στον ίδιο και όχι σε τρίτα πρόσωπα, ελέγχοντας τις δικές του φορολογικές δηλώσεις και όχι τρίτων.

6) Το με αρ. εξερχ. Πρωτ.ΕΞ/15.4.2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο διαβιβάστηκε προς το Σ.Δ.Ο.Ε., ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, για τη διενέργεια ελέγχου «πόθεν έσχες», η επώνυμη καταγγελία από τον και η ανώνυμη καταγγελία που ελήφθη τηλεφωνικά στις 07/01/2011, ότι δήθεν «έβγαλε εκατομμύρια ευρώ με εταιρεία στην, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που άγουν σε παράταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή.

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

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

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

9) Μη απόδειξη εκ μέρους της φέρουσας το βάρος απόδειξης Φορολογικής Αρχής, του εισοδήματος που καταλογίστηκε σε βάρος μου ως δήθεν εισόδημα από αποκρυβείσα επαγγελματική δραστηριότητα.

10) Πλημμελής καταλογισμός εισοδήματος από κινητές αξίες αλλοδαπής από τη φορολογική αρχή.

11) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες έλαβαν χώρα από τον ίδιο ή συνεργάτες του γραφείου του και αφορούσαν σε χρήματα που διαχειριζόταν ως ιδιοκτήτης, αρχικά του σωματείου «.....» και μετά της Π.Α.Ε. «.....».

12) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, τραπεζικών πιστώσεων με όνομα καταθέτη «.....» ή «.....», οι οποίες έλαβαν χώρα για κάλυψη αναγκών της ομάδας.

13) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, τραπεζικών πιστώσεων οι οποίες έλαβαν χώρα από τον ίδιο ή συνεργάτες του γραφείου του και αφορούσαν σε χρήματα που διαχειριζόταν ως ιδιοκτήτης της Π.Α.Ε. «.....».

14) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά χρηματικά ποσά που προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις.

15) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες αφορούν σε τίμημα από μεταβίβαση μετοχών και όχι σε αμοιβές του.

16) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες αφορούσαν σε επιστροφή χρημάτων που είχε παράσχει σε οικογενειακή εταιρεία ως μέτοχος.

17) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες αφορούν σε καταβολή χρηματικών ποσών για δαπάνες, στις οποίες προέβη για την «.....».

18) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας τραπεζικών πιστώσεων, που αφορούν σε μεταφορές από λογαριασμό του.

19) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες αφορούν σε επιστροφή προκαταβολών για μη συμφωνηθείσες μεταγραφές παιχτών.

20) Εσφαλμένος καταλογισμός ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες αφορούσαν σε ποσά τα οποία καταβλήθηκαν για λογαριασμό πελατών του, ως εγγυήσεις στο Τ.Π.& Δανείων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα έτη 2006 έως και 2010 έχουν παραγραφεί, το τελευταίο 31-12-2016, ήτοι πριν την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων, καθώς και ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, που να δικαιολογούν την επιμήκυνση της παραγραφής από πέντε σε δέκα έτη, αφού το άνοιγμα και ο έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής δεν νοείται ως συμπληρωματικό στοιχείο με βάση τις υπ' αρ. 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ (Επτ.). Τα δε συμπληρωματικά στοιχεία έπρεπε να είχαν τεθεί υπόψη της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, μετά τη λήξη της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής και όχι εντός αυτής (ΣτΕ 1091/2017, ΣτΕ 2934/2017).

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

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

Επειδή 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 ίδιου 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 δημοσιεύσεως 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 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.

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

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

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

Επειδή, από τον έλεγχο των κινήσεων των λογαριασμών του προσφεύγοντα, που τηρούσε σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής, προέκυψαν: α) 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 και β) σε αντιπαράβολή με τα βιβλία και στοιχεία του, η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του (ονομαστικές καταθέσεις), στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

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 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2007 έως και 2011.

Επειδή αφενός η προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994 και αφετέρου η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα λόγω ύπαρξης παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας, διαπιστώθηκαν μετά το άνοιγμα και την επεξεργασία των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών, οι οποίοι σύμφωνα με την κρίση της υπ' αριθ. 2934/2017 απόφασης του ΣΤΕ και την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία διευκρινίστηκε (παρ. 2) ότι «...το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής».

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων για τα οικ. έτη 2007 έως και 2011 (χρήσεις 2006 έως και 2010) σε βάρος του προσφεύγοντα, **όσον αφορά: α)** στην μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προέρχεται από την μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση Α.Π.Υ. για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας και **β)** στην προσαύξηση περιουσίας

της παρ. 3 του άρ. 48 του Ν. 2238/1994, από μη αιτιολογηθείσες πρωτογενείς καταθέσεις, προερχόμενες αμφότερες σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά το άνοιγμα και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών της ημεδαπής, έχει υποπέσει σε παραγραφή και συγκεκριμένα:

Για τις κρινόμενες **χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010** (οικ. έτη 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011), το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντα, για τις ως άνω περιπτώσεις, **παραγράφει την 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016, αντίστοιχα.**

Επειδή, έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής για τις ως άνω περιπτώσεις των χρήσεων 2006 έως και 2010, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής, για τα ανωτέρω ζητήματα.

Επειδή: α) την 25/06/2015 και με αριθμό πρωτ. εισερχομένου εγγράφου, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με το με αριθ. πρωτ:/2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακής Δ/σης Αττικής-Αιγαίου, η με αριθ.-Ε.....-.....-ΣΥΝ/2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και

β) την 25/06/2015 και με αριθμό πρωτ. εισερχομένου εγγράφου διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με το με αριθ. πρωτ:/2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου, η με αριθ.-Ε.....-.....-ΣΥΝ/2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του άρθρου του Ν.2238/1994 περί φορολογίας Εισοδήματος που αφορούσαν τον προσφεύγοντα.

Στις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. έχει ληφθεί υπόψη και η υπ' αρ. **ICIS/11, Π.Δ./11** που αφορούσε σε καταγγελία του σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων δεν του επέστρεψε την προκαταβολή που του είχε δώσει (5.000,00€ στις 24-11-2008 & 10.000,00€ στις 13-01-2009) αλλά ούτε και του εξέδωσε Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών για τα ποσά αυτά.

(Οι ως άνω παραβάσεις περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων, στις εκδοθείσες με αριθ./2015 (...../2015), για τη χρήση 2008 και/2015 (...../2015), για τη χρήση 2009 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών).

Επειδή 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), αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ).

Επειδή οι ως άνω παραβάσεις της μη έκδοσης Α.Π.Υ., από τον προσφεύγοντα στον πελάτη του,, ήρθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στις 25/06/2015, ημερομηνία παραλαβής των ως άνω εκθέσεων ελέγχου και ειδικότερα:

-για την χρήση 2008 μετά την λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (31-12-2014)

-και για την χρήση 2009, πριν την λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (31-12-2015) και συγκεκριμένα το τελευταίο έτος της παραγραφής (2015).

Συνεπώς: α) Επιτρέπεται η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για την χρήση 2008, στην οποία συμπεριλαμβάνεται και η φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τα στοιχεία αυτά, καθώς αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.

2238/1994, που ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά τη λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και

β) Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για την χρήση 2009, έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/1994, ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, για τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο εντός της ανωτέρω πενταετίας (παράβαση μη έκδοσης Α.Π.Υ. 5.000,00€ στον).

Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στην χρήση 2009, όσον αφορά τα συμπληρωματικά στοιχεία που ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. (παράβαση μη έκδοσης Α.Π.Υ. 10.000,00€ στον).

Επειδή σύμφωνα και με την υπ' αρ. 327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «.....Ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο επίσης αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90).».

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών βάσει των από 23-06-2015 εκθέσεων ελέγχου του Κ.Β.Σ. & του Εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου, οι οποίες αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, όσον αφορά την εν λόγω επώνυμη καταγγελία.

Επιπλέον στην έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων συμπεριλαμβάνονται επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος και εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιελήφθη στο αρχικό φύλλο ελέγχου. Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ή κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως εν προκειμένω, και οι οποίες δεν εκδόθηκαν κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., όπως εν προκειμένω η διενέργεια ελέγχου δεν προκλήθηκε από την Προϊσταμένη της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών. Συνεπώς οι εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, όσον αφορά την επώνυμη αυτή καταγγελία, τα οποία δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι πλημμελής ο καταλογισμός εισοδήματος από κινητές αξίες αλλοδαπής, ποσού 1.045.206,66€ στην χρήση 2006, γιατί από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε η κτήση του το συγκεκριμένο έτος.

Επειδή από τα με αρ. πρωτ./2015 και/2015 υπομνήματα του προσφεύγοντα προς το Σ.Δ.Ο.Ε. και από τα σχετικά έγγραφα και δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν, σχετικά με τους λογαριασμούς της τράπεζας **UBS Ελβετίας (compte numerique)** No c.c. σε δολάρια ΗΠΑ (USD) που τηρούσε ο προσφεύγων, παρουσιάζονται πιστώσεις (καταθέσεις) και αναλήψεις ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ 2001-2004

No (USD)		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ \$(USD)
Υπόλοιπο (.....)	31/12/2000	4.358.000,00
ΠΛΕΟΝ :Τόκοι (TAXFREE CR.INT.USD)	31/12/2000	160.790,91
ΠΛΕΟΝ :By order of instructions	26/09/2001	76.000,00
ΠΛΕΟΝ :By order of instructions	08/11/2001	49.500,00
ΜΕΙΟΝ: Order beneficiary paid through Citibank Geneva	26/7/2001	1.000.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ		3.644.290,91
ΜΕΙΟΝ: (Έκδοση 21 επιταγών των 50.000 ευρώ=1.050.000 ευρώ) (Ισοτιμία 8/6/2004 1ευρώ=1,2294 \$ και επομένως 1.050.000 χ 1,2294=1.290.870 \$)	8/6/2004	1.290.870
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΕ USD	8/6/2004	2.353.420,91
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΕ ΕΥΡΩ (Ισοτιμία 8/6/2004 1ευρώ=1,2294 \$ και επομένως 2.353.420,91 \$/1.2294=1.914.284,13 ΕΥΡΩ)	8/6/2004	1.914.284,13

Επίσης στο με αρ. πρωτ./2015 υπόμνημά του (σελ. 116 έκθ. ελέγ.) αναφέρεται ότι «στις 30-12-2005 ζητήθηκε με επιστολή του από την τράπεζα «UBS» Γενεύης Ελβετίας όπως κλείσει ο λογαριασμός με αριθμό – (ως άνω) και μεταφερθούν τα περιουσιακά του στοιχεία στο νέο λογαριασμό που ανοίχθηκε με την επωνυμία «.....».

Κατόπιν μεταφοράς των περιουσιακών του στοιχείων στο νέο λογαριασμό, με στοιχεία δικαιούχου «.....», τα τραπεζικά υπόλοιπα στις 25-01-2006 και 31-01-2006 είχαν όπως απεικονίζονται ανά τραπεζικό λογαριασμό, στους κατωτέρω πίνακες:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ No(USD)- IBAN ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΕ USD	25/01/2006	2.200.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΕ ΕΥΡΩ (Ισοτιμία 1 ευρώ=1,2294 \$ δηλ. 2.200.000 \$/1,2294=1.789.490,80 ευρώ)	25/01/2006	1.789.490,80

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ No (ΕΥΡΩ)- IBAN ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	31/01/2006	1.170.000,00

(Προς απόδειξη των ανωτέρω προσκομίσθηκαν σε φωτοαντίγραφα ενσωματωμένα στο υπ' αριθμ. πρωτ./2015 Υπόμνημα - ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ, τα εξής:

στ) φωτοαντίγραφο επιστολής του ίδιου προς την τράπεζα «UBS» Γενεύης Ελβετίας με την οποία ζητά να κλείσει ο λογαριασμός και να μεταφερθούν τα υπόλοιπα του σε νέο λογαριασμό με δικαιούχο την «.....»,

ζ) φωτοαντίγραφα των με αριθμό & λογαριασμών στην τράπεζα «UBS» Γενεύης Ελβετίας και δικαιούχο την «.....», με τα υπόλοιπα στις 31-01-2006 & 25-01-2006 αντίστοιχα)

Από τα αναφερόμενα παραπάνω από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, από τα στοιχεία και από τα σχετικά έγγραφα και δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν από τον προκύπτουν τα εξής:

Α) ότι στις 08-06-2004, το υπόλοιπο του υπ' αρ. c.c. σε δολάρια ΗΠΑ (USD) λογαριασμού της τράπεζας UBS Ελβετίας (που έκλεισε στις 30-12-2005), ήταν μετά την μετατροπή τους σε ευρώ 1.914.284,13€

Β) ότι το τελικό σχηματισθέν ποσό που μεταφέρθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχο τρίτο νομικό πρόσωπο και συγκεκριμένα την εταιρία «.....» από τον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην ίδια Τράπεζα, ανέρχεται στο ύψος **των 2.959.490,80 ευρώ**, που αποτελεί το άθροισμα των υπολοίπων των ανωτέρω λογαριασμών στις 25/1/2006 (1.789.490,80 ευρώ) και 31/1/2006 (1.170.000,00 ευρώ).

Από τα ως άνω προκύπτει διαφορά ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2006		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	31/01/2006	2.959.490,80
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ No, ΠΟΥ ΜΕΤΑΦΕΡΘΗΚΕ, ΣΕ ΕΥΡΩ	8/6/2004	-1.914.284,13
ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΕ ΕΥΡΩ		1.045.206,66

Η ανωτέρω διαφορά ποσού **1.045.206,66€** αποτελεί το κέρδος /ωφέλεια, που αποκόμισε ο προσφεύγων από τις επενδυτικές κινήσεις, που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του από την εν λόγω τράπεζα από την χρήση 2004 έως και την χρήση 2006 (και συγκεκριμένα 25/1/2006 και 31/1/2006) και ως εκ τούτου το ποσό αυτό αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης της **χρήσης 2006**.

Επειδή οι ως άνω διαπιστώσεις προέκυψαν από αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων στον έλεγχο, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) και ως εκ τούτου 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, καθώς 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.

Τα δε στοιχεία αυτά δεν σχετίζονται με πιστώσεις που προέκυψαν από ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς και περιήθαν σε γνώση της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών μετά την λήξη της πενταετούς παραγραφής.

Επεισή με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016, κρίθηκε ότι:

« Α.Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ'

εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.....

Η. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος.....».

Επειδή ο προσφεύγων, παρότι αμφισβητεί την ως άνω διαπίστωση του ελέγχου, δεν χορήγησε ούτε στον έλεγχο ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης, ήτοι αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει σε ποιο έτος προέκυψε το μη δηλωθέν εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής, ποσού 1.045.206,66€ που του καταλογίστηκε στη χρήση 2006. Συνεπώς ο έλεγχος ορθώς του καταλόγισε το ως άνω ποσό, στη χρήση που διαπιστώθηκε η ύπαρξή του.

Επιπλέον του μη δηλωθέντος εισοδήματος από κινητές αξίες αλλοδαπής, ποσού 1.045.206,66€ , ο έλεγχος προσδιόρισε και εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης για τις καταθέσεις στους υπ'αρ. και (ΕΥΡΩ)- λογαριασμούς της τράπεζας UBS Ελβετίας, με δικαιούχο την «.....».

Κατόπιν των ανωτέρω το συνολικό εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2006-2010, έχει ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΕΙΣ	2006	2007	2008	2009	2010
Διαπιστωθέν όφελος στη χρήση 2006	1.045.206,66				
Τόκοι από λογαριασμό(σε €)	25.881,17	10.858,85	3.401,87		
Τόκοι από λογαριασμό (σε USD)	48.691,48	47.986,39	52.120,22	23.729,58	13.110,75
ΣΥΝΟΛΟ	1.119.779,31	58.845,24	55.522,09	23.729,58	13.110,75

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 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου και με ημερομηνία κατάθεσης 08-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των προσβαλλομένων πράξεων, ως κατωτέρω:

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

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Οικ. έτος 2007	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
	Του προσφ.	Του προσφ.	Του προσφ.
A - Β. Από ακίνητα	14.544,50	20.305,59	14.544,50
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	73.620,00	364.245,21	73.620,00
Προσαύξηση περιουσίας παρ. 3 άρθ. 48 Ν. 2238/1994	-	110.519,92	0,00
Μερίσματα	1.176,48	1.176,48	1.176,48
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	-	1.119.779,31	1.119.779,31
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	30.249,12	-	-
Συνολικό εισόδημα	119.590,10	1.616.026,51	1.209.120,29
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	4.791,04	4.791,04	4.791,04
Φορολογητέο εισόδημα	114.799,06	1.611.235,47	1.204.329,25

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

Οικ. έτος 2007	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	-19.271,68€	579.186,87€	416.424,38€	435.696,06€
Προκαταβολή φόρου				
Χαρτόσημο από εκμ. ακινήτων	213,90	213,90	213,90	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	42,78	42,78	42,78	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		718.150,26€	(522.835,27)	
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			217.848,03€	217.848,03€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			165.390,22€	165.390,22€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-19.015,00€	1.297.593,81€	799.919,31€	818.934,31€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 522.835,27€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (217.848,03 + 165.390,22) 383.238,25€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

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

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Οικ. έτος 2008	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
	Του προσφ.	Του προσφ.	Του προσφ.
A - Β. Από ακίνητα	7.464,80	11.969,77	7.464,80
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	81.272,44	549.876,58	81.272,44
Προσαύξηση περιουσίας	-	726.684,58	0,00

παρ. 3 άρθ. 48 Ν. 2238/1994			
Μερίσματα	1.470,59	1.470,59	1.470,59
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	-	58.845,24	58.845,24
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	-	-	-
Συνολικό εισόδημα	90.207,83	1.348.846,34	149.053,07
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	5.185,30	5.185,30	5.185,30
Φορολογητέο εισόδημα	85.022,53	1.343.661,04	143.867,77
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	93.908,27	1.352.546,78	152.753,51

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

Οικ. έτος 2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	19.066,36€	522.591,43€	42.674,12€	23.607,76€
Προκαταβολή φόρου	6.952,09	6.952,09	6.952,09	
Χαρτόσημο από εκμ. ακινήτων	25,20	25,20	25,20	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	5,04	5,04	5,04	
Έκτακτη εισφορά άρ. 18 ν. 3758/2009	2.000,00	25.000,00	5.000,00	3.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		604.230,08€	(31.929,31)	
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			11.803,88€	11.803,88€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			8.961,51€	8.961,51€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.048,69€	1.156.803,84€	75.421,84€	47.373,15€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 31.929,31€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (11.803,88+ 8.961,51) 20.765,39€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

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

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Οικ. έτος 2009	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
	Του προσφ.	Του προσφ.	Του προσφ.
A - Β. Από ακίνητα	18.856,80	48.429,17	18.856,80
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	203.323,94	855.769,55	208.323,94
Προσαύξηση περιουσίας παρ. 3 άρθ. 48 Ν. 2238/1994	-	754.328,29	0,00
Μερίσματα	-	(1.235,29)	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	-	55.522,09	55.522,09
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	-		
Συνολικό εισόδημα	222.180,74	1.715.284,39	282.702,83
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	5.821,35	5.821,35	5.821,35
Φορολογητέο εισόδημα	216.359,39	1.709.463,04	276.881,48

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

Οικ. έτος 2009	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	35.923,86€	633.622,62€	60.589,99€	24.666,13€
Προκαταβολή φόρου	7.629,09	7.629,09	7.629,09	
Χαρτόσημο από εκμ. ακινήτων	25,20	25,20	25,20	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	5,04	5,04	5,04	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		717.238,51€	(29.599,36)	
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			12.333,07€	12.333,07€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			9.363,26€	9.363,26€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.583,19€	1.358.520,46€	89.945,65€	46.362,46€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 29.599,36€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (12.333,07 + 9.363,26) 21.696,33€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

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

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Οικ. έτος 2010	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
	Του προσφ.	Του προσφ.	Του προσφ.
A - Β. Από ακίνητα	18.856,80	58.791,89	18.856,80
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	190.983,19	940.347,40	190.983,19
Προσαύξηση περιουσίας παρ. 3 άρθ. 48 Ν. 2238/1994	-	930.045,41	0,00
Μερίσματα	882,35	882,35	882,35
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	-	23.729,58	23.729,58
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	5.419,44		
Συνολικό εισόδημα	216.141,78	1.953.796,67	234.451,92
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	9.436,22	9.436,22	9.436,22
Φορολογητέο εισόδημα	206.705,56	1.944.360,45	225.015,70
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	216.141,78	1.953.796,67	239.871,36

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

Οικ. έτος 2010	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	25.955,99€	721.635,50€	33.162,05€	7.324,06€
Προκαταβολή φόρου				
Χαρτόσημο από εκμ. ακινήτων	25,20	25,20	25,20	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	5,04	5,04	5,04	
Έκτακτη εισφορά	2.161,41	19.537,96	2.398,71	237,30
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		834.815,41€	(8.788,87)	
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%			7.054,70€	1.831,02€

Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			5.355,92€	2.780,21€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.147,64€	1.576.019,11€	55.005,24€	12.172,59€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 8.788,87€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (1.831,02+ 2.780,21) 4.611,23,€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

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

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Οικ. έτος 2011	Βάσει Δήλωσης Του προσφ.	Βάσει ελέγχου Του προσφ.	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. Του προσφ.
A - Β. Από ακίνητα	21.766,80	58.791,89	21.766,80
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	124.413,13	488.642,82	124.413,13
Προσαύξηση περιουσίας παρ. 3 άρθ. 48 Ν. 2238/1994	-	1.739.079,26	0,00
Μερίσματα	-	-	-
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	-	13.110,75	13.110,75
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	-		
Συνολικό εισόδημα	146.179,93	2.299.624,72	159.290,68
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	1.850,14	1.850,14	1.850,14
Φορολογητέο εισόδημα	144.329,79	2.297.774,58	157.440,54
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλ. άρ. 29 Ν. 3986/11	160.592,00	2.299.624,43	173.702,79
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλ. άρ. 30 Ν. 3986/11	125.954,00	131.846,33	131.846,33
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς	286.546,00	2.431.470,76	305.549,12

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

Οικ. έτος 2011	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	38.322,26€	1.010.944,83€	47.676,64€	9.472,38€
Προκαταβολή φόρου	16.603,92	16.603,92	16.603,92	
Χαρτόσημο από εκμ. ακινήτων	25,20	25,20	25,20	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	5,04	5,04	5,04	
Εισφορά Αλληλ.	12.721,38	98.577,29	13.540,43	819,04
Τέλος επιτηδ.	600,00	600,00	600,00	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		1.166.852,47€	(11.996,18)	
Πρόστιμο παρ. 1 ^β άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%			2.368,10€	2.368,10€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			3.595,72€	3.595,72€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.159,80€	2.293.490,75€	84.415,05€	16.255,24€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 11.996,18€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (2.368,10+ 3.595,72) 5.963,82€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

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

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.