



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 29-05-2018

Αριθμός απόφασης: **2706**

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 1036990 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.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αριθμ., κατά της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αριθμ. πρωτ. /2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

8. Το με αριθμ. πρωτ. /2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.367,20 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.640,65 € ήτοι, συνολικό ποσό 3.007,85 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει ελέγχου, με την προσθήκη μη δηλωθείσας αμοιβής ποσού 2.000,00 € στα δηλωθέντα φορολογητέα έσοδα.

Η ως άνω αναφερόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κατόπιν της από 28-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για έλεγχο και επιβολή φόρου (κύριου και πρόσθετου).

Τα δήθεν συμπληρωματικά στοιχεία από τα οποία προέκυψε η δήθεν ανακρίβεια της φορολογικής του δήλωσης, δεν περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πενταετή κανονική παραγραφή, αλλά αφενός ήταν ήδη στην διάθεση της εντός της πενταετίας από την Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών, αφετέρου μπορούσε να τα έχει στην διάθεσή της εντός της πενταετίας δυνάμει της υπ' αριθμ. 1043/14.6.2012 εντολής του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε., ωστόσο αμέλησε να τα επεξεργαστεί εντός της πενταετίας.

2) Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου.

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του Κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και του τεκμηρίου της αθωότητας, το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρους του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική αρχή.

Στην κρινόμενη υπόθεση η φορολογική αρχή επαναλαμβάνει την ίδια αόριστη διατύπωση τόσο στο ιστορικό του υπ' αριθμ./2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν. 4174/2013) όσο και στην από 28.12.2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη, ότι δηλαδή περιήλθε στην φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ) το υπ' αριθμ. ΕΜΠ/2015 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. (με αριθμ./2015 Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ) στο οποίο αναφέρεται ότι δυνάμει της με αριθμ./2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε διενεργήθηκε επεξεργασία στοιχείων τα οποία χορηγήθηκαν από την Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών σε συνδυασμό με στοιχεία άλλων φορέων, μεταξύ των οποίων και των υπηρεσιών υγείας και διαπιστώθηκαν διαφορές στα δηλωθέντα εισοδήματα φυσικών προσώπων ή ελεύθερων επαγγελματιών και συγκεκριμένα ιατρών, που αφορούν αμοιβές οι οποίες δεν δηλώθηκαν στον κωδικό 507 του έντυπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και προέρχονται από φαρμακευτικές εταιρείες.

Καμία άλλη συγκεκριμένη πληροφορία δεν αναφέρεται και ειδικότερα, ποια συγκεκριμένα περιστατικά στοιχειοθετούν την σε βάρος του κατηγορία, σε ποια ημερομηνία και με ποιο τρόπο δήθεν του καταβλήθηκαν οι επίμαχες αμοιβές (ποσό 2.000,00 € από το ΚΕΛΠΝΟ) και κυρίως σε ποια υπηρεσία αφορούν.

Με το από 26.12.2017 και με αριθμ. πρωτ./2017 υπόμνημα του προς την Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ απέδειξε ότι είχε εκδώσει νομίμως τα παραστατικά και είχε δηλώσει τις αμοιβές ύψους 7.300,00€ από τις συνολικώς 9.300€, για τις οποίες αρχικώς κατηγορήθηκε ότι δήθεν απέκρυψε αναφέροντας μάλιστα ποια συγκεκριμένη μελέτη αφορούσαν αυτές οι αμοιβές και με ποιο τρόπο της εισέπραξε από το ΚΕΕΛΠΝΟ.

Οι κλινικές μελέτες χρηματοδοτούνταν από τις φαρμακευτικές εταιρείες, μέσω του ΚΕΕΛΠΝΟ που διένειμε τα χρήματα στις Δ.Υ.Π.Ε. και από εκεί στους ιατρούς εκάστοτε κλινικής. Άνευ εκδόσεως εκ μέρους των ιατρών της σχετικής Α.Π.Υ. καμία αμοιβή δεν μπορούσαν να λάβουν από την Δ.Υ.Π.Ε.. Επομένως, οπωσδήποτε έχει εκδώσει το νόμιμο παραστατικό για να λάβει την οποιαδήποτε αμοιβή, αλλά προφανώς εν προκειμένω η φορολογική αρχή έχει εσφαλμένα στοιχεία, διότι ουδέποτε έλαβε την επίμαχη αμοιβή ποσού 2.000,00 € από το ΚΕΕΛΠΝΟ .

3) Εσφαλμένος υπολογισμός φόρου (κύριου και πρόσθετου).

Η Υπηρεσία μας απέστειλε μέσω Fax στην Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ το με αριθμ. πρωτ./ΕΜΠ/2018 ακόλουθο αίτημα:

« Στο φάκελο της υπόθεσης που μας αποστέilate με το παραπάνω σχετικό έγγραφο σας και αφορά τη με αριθ. πρωτ./2018 ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ διαπιστώθηκαν ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα:

Στην από 28-12-2017 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της υπηρεσίας σας στο κεφάλαιο «ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» και στις σελίδες 1 και 2 αναφέρεται : «Στην υπηρεσία μας περιήλθε το υπ αριθ. πρωτ ΕΜΠ/2015 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΘΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΙΣΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ ΤΜΗΜΑ Δ΄ (αρ.πρωτ./2015 Δ.Ο.Υ. Χολαργού), στο οποίο αναφέρεται ότι: « Στα πλαίσια έρευνας που έγινε από την ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε-ειδική Διεύθυνση Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών και Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς δυνάμει της με αριθμό/2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας διενεργήθηκε επεξεργασία στοιχείων τα οποία χορηγήθηκαν από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών σε συνδυασμό με στοιχεία άλλων φορέων, μεταξύ των οποίων και των υπηρεσιών υγείας, διαπιστώνοντας διαφορές στα δηλωθέντα εισοδήματα φυσικών προσώπων ή ελευθέρων επαγγελματιών και συγκεκριμένα ιατρών, που αφορούν αμοιβές οι οποίες δεν δηλώθηκαν ως έπρεπε στον κωδ. 507 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και προέρχονται από φαρμακευτικές εταιρείες.....»

Επειδή τα ως άνω αναφερόμενα στοιχεία υπηρεσιών υγείας και λοιπών άλλων φορέων δεν περιλαμβάνονται στον φάκελο της υπόθεσης που μας αποστέιλате.

Παρακαλούμε για την άμεση συμπλήρωση των ανωτέρω ελλείψεων, με την αποστολή εντός πέντε (5) ημερών (μέσω FAX) αντιγράφων των ως άνω αναφερθέντων στοιχείων των υπηρεσιών υγείας και λοιπών άλλων φορέων που τυχόν έχετε στη διάθεσή σας καθώς επίσης και κάθε συνημμένου σε αυτά και αφορούν το επίμαχο ποσό 2.000,00 € το οποίο εμφανίζεται να έλαβε ο προσφεύγων ως αμοιβή από το ΚΕΕΛΠΝΟ στην κρινόμενη χρήση 2006, καθώς και ο τρόπος καταβολής της αμοιβής αυτής.»

Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου μας η ως άνω Δ.Ο.Υ. απέστειλε μέσω Fax στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο (ΔΕΔ/2018) στο οποίο αναφέρει :

«Σε απάντηση του πιο πάνω εγγράφου, σας γνωρίζουμε ότι ο έλεγχος μας στηρίχθηκε αποκλειστικά στο με αρ. πρωτ./2015 Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. - Ειδική Διεύθυνση Ελέγχου Εθνικών & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς, το οποίο και σας έχουμε ήδη αποστείλει. Κανένα άλλο στοιχείο δεν έχει στην διάθεσή του ο έλεγχος. Παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες.»

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής της κρινόμενης υπόθεσης.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «

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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

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 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,

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 ΕΕ 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 σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την ' Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:
Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά
παραγραφής

Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό Κανόνας πενταετούς
με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)

-
2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α` του ίδιου Η εφαρμογή των διατάξεων

νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11,	προϋποθέτει
συμπληρωματικά	
εδ. α`, ν. 4174/2013)	στοιχεία

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. Αφορά αποκλειστικά την

72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)	περίπτωση μη
	υποβολής δήλωσης
	στη φορολογία

εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α` Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ` εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α` της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την

έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους

ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των συνδυασμένων διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./2015 Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΘΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΙΣΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ ΤΜΗΜΑ Δ' την **12-11-2015** (μέσω της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ λαμβάνοντας αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου εγγράφου) και αφορά τον προσφεύγοντα, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα στο οικον. έτος 2008 (χρήση 2007) , συνέπεια της υπ' αριθμ./2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 28-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.
.....

Ο διενεργηθείς έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν δήλωσε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του κρινόμενου οικον. έτους 2008 (χρήση 2007) αμοιβή ποσού 2.000,00€ την οποία ο ίδιος έλαβε από το ΚΕΕΛΠΝΟ.

Επειδή τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ την **12-11-2015** ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας και πριν την πάροδο δεκαετίας της κρινόμενης χρήσης 2007.

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την **31/12/2018**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997, των άρθρων 84§§1,4 και 68 του ν.2238/1994, των άρθρων 57 και 49 του Ν 2859/2000.

Επειδή η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ εκδόθηκε βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου την 28-12-2017 και κοινοποιήθηκε στη προσφεύγουσα την 29-12-2017.

Επειδή, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός της δεκαετούς προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτωση β' του

άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και των άρθρων 57 και 49 του Ν. 2859/2000, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη χρήση 2007 (οικονομικό έτος 2006) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου.

Επειδή, αφ' ενός, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται :

Άρθρο 64 - Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου γενικά αλλά και από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., δεν προκύπτουν με σαφήνεια και επαρκή αιτιολογία τα γεγονότα και οι περιστάσεις που αποδεικνύουν ότι ο προσφεύγων την κρινόμενη χρονική περίοδο 01/01-31/12/2006 έλαβε την επίμαχη αμοιβή των 2.000,00€ από το ΚΕΕΛΠΝΟ.

Συγκεκριμένα δεν προσκομίστηκαν από τον έλεγχο τα στοιχεία των φορέων μεταξύ των οποίων και των υπηρεσιών υγείας, όπως αυτό αναφέρεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, από τα οποία να διαπιστώνεται το ως άνω γεγονός, ούτε περιγράφεται με σαφήνεια το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας από τον προσφεύγοντα που αφορά την εν λόγω αμοιβής καθώς και ο τρόπος εξόφλησής της.

Επειδή, αφ' ετέρου, στην Απόφαση ΣτΕ 1542/2016, αναφέρεται :

«Κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013). Εγκύκλιος, που επικαλέσθηκε η αναιρεσείουσα, δεν μπορεί να τροποποιήσει την εν λόγω διάταξη νόμου.»

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου απέδειξε και δικαιολόγησε όλα τα ποσά που εμφανίζονται στο υπ' αριθμ. ΕΜΠ/2015 Δελτίο

Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. (με αριθμ./2015 Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ) ως μη δηλωθείσες διαφορές εισοδήματος εκτός από το μέρος του ποσού οικ. έτους 2007 ύψους 2.000,0€ για το οποίο στο με αριθμ. πρωτ./2017 υπόμνημά – απάντηση του προς την Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ στο με αριθμ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, αναφέρει : «.... Δεν γνωρίζω, θυμάμαι κάτι περαιτέρω η έχω στοιχεία για το υπόλοιπο ποσό 2000, που αναφέρεται στο έγγραφο του φορολογικού ελέγχου. Παρακαλώ για τις δικές σας ενέργειες».

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ (Δ.Ε.Δ./2018), επισυνάπτεται η αίτηση του προσφεύγοντος προς το ΚΕΕΛΠΝΟ ΚΠ/2017, με την οποία αιτείται « Παρακαλώ όπως : μου χορηγήσετε βεβαίωση ότι το ΚΕΕΛΠΝΟ χρηματοδότησε για το χρονικό διάστημα 2006-2008, το της Αττικής για τη διενέργεια της διεθνούς κλινικής μελέτης Η Βεβαίωση θα χρησιμοποιηθεί για το κέντρο Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου (Δ.Ο.Υ. Χολαργού) για τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων μου χρήσης 2006-2007-2008, διάστημα κατά το οποίο συμμετείχα στη μελέτη ΜΟΛ και παρείχα αποδείξεις (Σειρά Α΄) στον»

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ δεν γνώρισε στον ελεγχόμενο – προσφεύγοντα τα στοιχεία που προσδιορίζουν την καταλογισθείσα διαφορά ποσού 2.000,00 € στο οικον. έτος 2007, εκτός από τα αναφερόμενα στο Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ.

Κατόπιν τούτου, η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, πρέπει να ακυρωθεί λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Σημείωση: Στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του ν. 4223/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ιδίου νόμου), ορίζεται ότι η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής επανεξέτασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ την ακύρωση της με αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για

λόγους τυπικής πλημμέλειας και την εκ νέου διενέργεια ελέγχου από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με τα ανωτέρω και βάσει των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγρ. 6 του άρθρου 63 ν. 4174/2013 .

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	ΜΗΔΕΝ

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ 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