



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

**Φαξ** : 2131604567

Καλλιθέα, **29/05/2018**

Αριθμός απόφασης: **2741**

## 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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

**2.** Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 26.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Πλοίων, με έδρα, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, στον Πειραιά, οδός ....., νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον ....., ΑΦΜ ....., κάτοικο Σκαλανίου Ηρακλείου Κρήτης, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου       | Διαχειριστική φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------------|-----------------------------------|----------------------------|
| 1   | .....          | 22/12/2017        | -                                  | Φόρος εισοδήματος | 01/01/2006 - 31/12/2006           | 542.260,42 €               |

|   |       |            |   |                      |                            |              |
|---|-------|------------|---|----------------------|----------------------------|--------------|
| 2 | ..... | 22/12/2017 | - | Φόρος<br>εισοδήματος | 01/01/2007 -<br>31/12/2007 | 630.932,13 € |
|---|-------|------------|---|----------------------|----------------------------|--------------|

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\* \* \* \* \*

Επί της από 26.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. ....../22.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) οικονομικού έτους 2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 246.482,01 €, πλέον 295.778,41 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ οικονομικού έτους 2007, ήτοι συνολικού ποσού 542.260,42 €.

2) Με την υπ' αριθμ. ....../22.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ οικονομικού έτους 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 286.787,33 €, πλέον 344.144,80 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ οικονομικού έτους 2008, ήτοι συνολικού ποσού 630.932,13 €.

Οι ως άνω διαφορές ΦΕνπ προέκυψε επί τη βάσει της από 22.12.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2006-31.12.2006 και 01.01.2007-31.12.2007, αντίστοιχα, με την προσθήκη κερδών προσδιορισθέντων εξωλογιστικά ύψους 849.937,97 € στα αποτελέσματά της περιόδου 01.01.2006-31.12.2006 και 1.147.149,30 € στα αποτελέσματά της περιόδου 01.01.2007-31.12.2007, αντίστοιχα, ως ακολούθως:

| Ελεγχθείσα περίοδος   | Αποτελέσματα χρήσης |                |
|-----------------------|---------------------|----------------|
|                       | Ποσά δήλωσης        | Ποσά ελέγχου   |
| 01.01.2006-31.12.2006 | - 410.809,70 €      | 849.937,97 €   |
| 01.01.2007-31.12.2007 | - 72.761,67 €       | 1.147.149,30 € |

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου των περιόδων 2006-2007 έχει παραγραφεί.

Ως προς το μοναδικό λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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. [...]. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 113 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: «*Οι διατάξεις των άρθρων [...] 83 έως 85, εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: «*Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) [...]. γ) [...]. δ) [...]. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 ν. 959/1979, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: «*1. Ναυτική εταιρεία είναι η εταιρεία που συνιστάται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού και έχει ως αποκλειστικό σκοπό την κυριότητα ελληνικών εμπορικών πλοίων, την εκμετάλλευση ή διαχείριση ελληνικών ή ξένης σημαίας εμπορικών πλοίων, καθώς και την απόκτηση μετοχών άλλων ναυτικών εταιρειών. [...]. 2. [...]. 3. Η ναυτική εταιρεία είναι εμπορική. 4. Δεν θεωρούνται εμπορικά πλοία κατά την έννοια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου τα πλοία του Ν. 438/1976 «περί τουριστικών πλοίων και πλοιαρίων και ναυταθλητικών σκαφών και ρυθμίσεως δασμολογικών και φορολογικών θεμάτων επί πλοίων, ως και επί πλοιαρίων αναψυχής».*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 959/1979, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: «*1. Το κεφάλαιον της ναυτικής εταιρίας αναλαμβάνεται υπό δύο τουλάχιστον ιδρυτών. 2. [...]. 3. Ως ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο ορίζεται το ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ ή το ισάξιο αυτών σε άλλο νόμισμα [...]. 4. Η ονομαστική αξία κάθε μετοχής δεν μπορεί να ορισθεί κατώτερη του ενός ευρώ ή του ισάξιού του σε άλλο νόμισμα [...]. 5. Πάντα τα εκ της μετοχής δικαιώματα του μετόχου, επιφυλασσομένης της διατάξεως της επομένης παραγράφου, είναι ανάλογα προς το υπό της μετοχής αντιπροσωπευόμενον ποσοστόν κεφαλαίου. 6. Επιτρέπεται όπως διά της εταιρικής συμβάσεως ορίζονται προνόμια υπέρ μετόχων ή μετοχών,*

ως και να προβλέπεται η έκδοσις προνομιούχων **μετοχών** μετά η άνευ ψήφου. 7. Η ευθύνη τού **μετόχου** περιορίζεται εις την ονομαστικήν αξίαν της **μετοχής** αυτού.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 959/1979, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: «1. Αι διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 27/1975 [...] εφαρμόζονται και επί της Ναυτικής Εταιρείας εφ' όσον είναι πλοιοκτήτρια, ως και των **μετοχών** αυτής. [...]. 2. Απαλλάσσονται παντός φόρου τέλους και οιασδήποτε ετέρας επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων: α) Η διανομή κερδών και το καθαρόν προϊόν της εκκαθαρίσεως αυτής, β) [...], γ) [...], δ) [...], ε) η κεφαλαιοποίησης των κερδών και στ) η μη ανάληψις υπό των **μετοχών** των εις πίστωσίν των κερδών. 3. Αι διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται επί Ναυτικών Εταιρειών, αι οποίαι διαχειρίζονται ή εκμεταλλεύονται πλοία ανήκοντα εις τρίτους, καθ' όσον αφορά τας εκ του **φόρου εισοδήματος** φορολογικάς υποχρεώσεις αυτών. [...]. 4. Εξαιρέσει των Ναυτικών Εταιρειών αι οποίαι διαχειρίζονται ή εκμεταλλεύονται πλοία ανήκοντα εις τρίτους, αι οποίαι έχουν απάσας τας υπό του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων απορρεούσας υποχρεώσεις, αι λοιπαί Ναυτικά Εταιρείαι, του παρόντος νόμου, πλοιοκτήτριαι πλοίων, υποχρεούνται μόνον να τηρούν εις την ελληνικήν βιβλίον εσόδων - εξόδων, να εκδίδουν, να λαμβάνουν και να διαφυλάσσουν τα υπό του Κώδικος τούτου παραστατικά των συναλλαγών των ως και να υποβάλλουν εις τον Οικονομικόν Έφορον τας υπό του Κώδικος τούτου προβλεπομένας δηλώσεις και φορολογικά στοιχεία. 5. [...].»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 99/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 7 της απόφασης), «...πέραν των ανωτέρω ευνοϊκών φορολογικών ρυθμίσεων, ο νομοθέτης επιδίωξε να δώσει στους Έλληνες, κυρίως, πλοιοκτήτες κίνητρα να ασκούν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα στον τομέα της εμπορικής ναυτιλίας μέσω ελληνικών – και όχι αλλοδαπών – εταιρειών, χάριν του συμφέροντος της εθνικής οικονομίας. Προς τούτο θεσπίσθηκε ο ν. 959/1979 «περί της ναυτικής εταιρείας» [...]. Με τον νόμο αυτόν εισήχθη ένας **ειδικός τύπος** εμπορικής εταιρείας **κεφαλαιουχικού χαρακτήρα**, η οποία διέπεται από κανόνες οργάνωσης, διοίκησης και λειτουργίας **παρεμφερείς** μεν αλλά απλούστερους από αυτούς του ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών [...] και υπόκειται σε φορολογικό καθεστώς ευνοϊκότερο σε σχέση με τις λοιπές επιχειρήσεις, φυσικά ή νομικά πρόσωπα (βλ. άρθρα 1, 2, 5, 10, 12–33, 35 του ν. 959/1979 [...]). Η ναυτική εταιρεία υπάγεται, κατά το άρθρο 58 του ν. 959/1979, στον ν. 27/1975, τα κέρδη της δηλαδή από την εκμετάλλευση των ιδιόκτητων πλοίων της φορολογούνται βάσει της χωρητικότητας των τελευταίων, και απολαύει σημαντικών φορολογικών απαλλαγών (πρβλ. ΣτΕ 474/2006).»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 11-8) με την υπ' αριθμ. 99/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης), «...όπως έχει κριθεί παγίως σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής έκτακτων εισφορών που αναφέρθηκαν σε προηγούμενη σκέψη (ΣτΕ 3408 - 9/2013, 1317 - 8/1979 Ολομ., 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116/1983, 357/1984 επταμ. κ.ά.), η ένδικη εισφορά δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, το εισόδημα δε του έτους 2010 δεν αποτελεί αντικείμενο φορολογίας κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Η εισφορά αυτή αποτελεί, πράγματι, έκτακτη οικονομική επιβάρυνση των νομικών προσώπων, κυρίως εταιρειών, για την αντιμετώπιση της οξύτατης οικονομικής κρίσης που σοβούσε στη Χώρα,

το εισόδημα δε χρησιμοποιείται ως δείκτης της οικονομικής δυνάμεως των υποκειμένων στην εισφορά προσώπων, αποτελεί δηλαδή το κριτήριο και συνακόλουθα την βάση επιβολής της εισφοράς. Στην εν λόγω εισφορά υπόκεινται και **οι ναυτικές εταιρείες, οι οποίες αποτελούν ειδικό τύπο κεφαλαιουχικών εταιρειών**. Τούτο προκύπτει ιδίως από την ευρύτητα του κύκλου των νομικών προσώπων και επιχειρήσεων που υπόκεινται στην εισφορά. **Από τον κύκλο αυτόν, που προσδιορίζεται από τα άρθρα 2 παρ. 4 και 101 παρ. 1 του ΚΦΕ, στα οποία παραπέμπει το άρθρο πέμπτο παρ. 1 του ν. 3845/2010, δεν εξαιρούνται ρητώς οι ναυτικές εταιρείες, ενώ σε αυτόν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, ειδικό τύπο των οποίων αποτελούν οι ναυτικές εταιρείες**. Προκύπτει, επίσης, και από την αιτιολογική έκθεση του ν. 3845/2010 και από τις σχετικές κοινοβουλευτικές συζητήσεις και τα συναφή στοιχεία, από τα οποία συνάγεται ότι ο νομοθέτης δεν ηθέλησε να εξαιρέσει από τη γενική προσπάθεια για την υπέρβαση της κρίσης την παραπάνω κατηγορία (οικονομικά εύρωστων, συνήθως) νομικών προσώπων. Τα ανωτέρω δεν αναιρούνται από την παραπομπή του ν. 3845/2010 στις διατάξεις του ΚΦΕ για τον προσδιορισμό του αντικειμένου της εισφοράς. Διότι η παραπομπή αυτή ρητώς μεν αναφέρει το συνήθως συμβαίνον, όμως **αφορά προφανώς και τις περιπτώσεις των ειδικών διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος**, καίτοι αυτές δεν είναι ενταγμένες στον ΚΦΕ (πρβλ. ΣΤΕ 25 - 26/1987 επταμ.).»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: **«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: **«Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος [...], το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου [...] παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: **«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 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**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: **«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) [...]»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης), «...Εξάλλου, νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει επίσης να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής. Τέλος, οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου.»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 4-1) με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης), «...σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν **στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή** μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της **φορολογικής Διοίκησης** «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε

υπόψη της η **φορολογική αρχή** κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η **φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους**, εντός της ίδιας πενταετίας, **εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια** (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι **εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας**, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, [...] μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις 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. [...].»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...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, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α' της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β' του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1191/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...σας κοινοποιούμε [...] φωτοαντίγραφο της αριθ. 265/2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους [...] η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής: 1. Κατά την έννοια των

διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο. 2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. **Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.** 3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην **φορολογική αρχή** στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες **δημόσιες αρχές** ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη **φορολογική αρχή** μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα



στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ. ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1192/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...σας κοινοποιούμε [...] φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους [...], η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, **η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, 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, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.**»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1208/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...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                                                                                                                    | Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και αρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013 | Κανόνας πενταετούς παραγραφής                                                  |
| 2006 και μετά                                                                                                                    | Αρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)     | Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία                   |
| 2001 και μετά                                                                                                                    | Αρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)                                  | Αφορά αποκλειστικά την 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 οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 [...] 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. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α΄ ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (29.5.2018): **«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: **«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 ν. 959/1979, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007: **«Εις το τέλος εκάστης εταιρικής χρήσεως το διοικητικόν συμβούλιον συντάσσει ισολογισμόν ή λογιστικήν κατάστασιν, εμφανίζουσιν την εις δεδομένον χρόνον οικονομικήν θέσιν της εταιρείας, επί τη βάσει των υπό της εταιρείας τηρουμένων βιβλίων, εκτός αν άλλως η εταιρική σύμβασις ορίζη.»**

**Επειδή**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου των περιόδων 2006-2007 έχει παραγραφεί, επικαλείται δε τα κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και επισημαίνει ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου

στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία». Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1191/2017, ΠΟΛ.1192/2017 και ΠΟΛ.1208/2017 εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ και **δεδομένου ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλώσεις ΦΕνπ για τα κρίσιμα οικονομικά έτη 2007 και 2008** (και συγκεκριμένα τις υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../10.5.2007 και ...../17.4.2008, αντίστοιχα) **και μάλιστα εμπρόθεσμα** (και συγκεκριμένα δυνάμει του άρθρου 107 παρ. 2 περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τις δηλώσεις ΦΕνπ οικονομικών ετών 2007-2008), για τις διαφορές ΦΕνπ που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις **ίσχυε, καταρχήν, 5ετής παραγραφή**, που **άρχισε να τρέχει την 01.01.2008 και την 01.01.2009**, αντίστοιχα (επόμενη ημέρα του τέλους του 2007 και του τέλους του 2008, αντίστοιχα, δηλαδή του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων ΦΕνπ για εισοδήματα κτηθέντα εντός του 2006 (διαχειριστικής περιόδου/χρήσης 01.01.2006-31.12.2006), και του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων ΦΕνπ για εισοδήματα κτηθέντα εντός του 2007 (διαχειριστικής περιόδου/χρήσης 01.01.2007-31.12.2007), αντίστοιχα) και συμπληρωνόταν στις 31.12.2012 και στις 31.12.2013, αντίστοιχα, **πλην όμως**, όπως προκύπτει από τη συμπεροβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 22.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, εντός του 2017, ήτοι μετά την πάροδο της ως άνω 5ετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων ΦΕνπ για εισοδήματα κτηθέντα εντός του 2006 (διαχειριστικής περιόδου/χρήσης 01.01.2006-31.12.2006) και μετά την πάροδο της ως άνω 5ετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων ΦΕνπ για εισοδήματα κτηθέντα εντός του 2007 (διαχειριστικής περιόδου/χρήσης 01.01.2007-31.12.2007), περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής-φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. Πλοίων) τα αποτελέσματα διαχειριστικού ελέγχου της προσφεύγουσας που παραγγέλθηκε από τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών Πειραιά, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στην Αναλυτική Παρουσίαση Ευρημάτων και Διαπιστώσεων της έκθεσης πραγματογνωμοσύνης της εταιρείας ....., που διορίστηκε από τον εν λόγω Εισαγγελέα για τη διενέργεια του ελέγχου αυτού, δηλαδή συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007 και ερμηνεύεται υπό το φως της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης)), γεγονός που είχε σα συνέπεια την **παρέκταση της ως άνω 5ετούς παραγραφής κατά 5 έτη, ήτοι μέχρι την 31.12.2017 και μέχρι την 31.12.2018, αντίστοιχα**, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 εδ. α' περ. β' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007) -παρέκταση εύλογη υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) δεδομένων των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση περίπτωσης (συγκεκριμένα: α) κατά τις δύο υπό κρίση χρήσεις 2006 και 2007 η προσφεύγουσα τήρησε, παρά τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 58 παρ. 4 ν. 959/1979 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007), βιβλία Β' κατηγορίας/απλογραφικά, ενώ έπρεπε να είχε

τηρήσει βιβλία Γ΄ κατηγορίας/διπλογραφικά, αφού, όπως προέκυψε από την Αναλυτική Παρουσίαση Ευρημάτων και Διαπιστώσεων της έκθεσης πραγματογνωμοσύνης της εταιρείας ....., που διενήργησε το διαχειριστικό έλεγχο της προσφεύγουσας για τις περιόδους 01.01.2006-31.12.2006 και 01.01.2007-31.12.2007, κατά τις δύο αυτές περιόδους ασχολήθηκε μόνο με τη διαχείριση και εκμετάλλευση πλοίων **τρίτων, όχι και ιδιόκτητων**, και **β)** δε φαίνεται να είχε συντάξει ισολογισμό ή λογιστική κατάσταση για τις δύο υπό κρίση χρήσεις 2006 και 2007 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 ν. 959/1979 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007), με αποτέλεσμα να μην ήταν εύλογο να είχαν δημιουργηθεί εύλογες υπόνοιες στην αρμόδια για τον έλεγχο φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Πλοίων) περί μη δήλωσης (απόκρυψης) φορολογητέας ύλης από τη μεριά της προσφεύγουσας για τα εν λόγω δύο έτη, ώστε να έπρεπε να επιλεγούν προς έλεγχο, δεδομένης της προτεραιοποίησης των προς διενέργεια ελέγχων, ειδικά οι ως άνω δηλώσεις ΦΕνπ οικονομικών ετών 2007 και 2008 της προσφεύγουσας)-, κατά τούτο δε είναι αδιάφορο το αν τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία είχαν περιέλθει σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πριν την πάροδο της ως άνω 5ετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων ΦΕνπ για εισοδήματα κτηθέντα εντός του 2006 (διαχειριστικής περιόδου/χρήσης 01.01.2006-31.12.2006), και από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δηλώσεων ΦΕνπ για εισοδήματα κτηθέντα εντός του 2007 (διαχειριστικής περιόδου/χρήσης 01.01.2007-31.12.2007), αντίστοιχα, αφού κρίσιμος χρόνος είναι, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α΄ περ. α΄ ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007 και ερμηνεύεται υπό το φως της προπαρατεθείσας υπ΄ αριθμ. 2934/2017 απόφασης του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης)), ο χρόνος περιέλευσής τους σε γνώση όχι γενικά της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά (της προϊσταμένης/του προϊσταμένου) της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής, η οποία δε θα μπορούσε να είχε λάβει γνώση τους εντός της 5ετίας (ήτοι μέχρι την 31.12.2012 και την 31.12.2013, αντίστοιχα), ακόμα κι αν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (είχε δηλαδή λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο), δεδομένων, όπως προεκτέθηκε, **α)** της προτεραιοποίησης των προς διενέργεια ελέγχων και **β)** των προαναφερθέντων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση περίπτωσης (συγκεκριμένα: **βα)** κατά τις δύο υπό κρίση χρήσεις 2006 και 2007 η προσφεύγουσα τήρησε, παρά τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 58 παρ. 4 ν. 959/1979 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007), βιβλία Β΄ κατηγορίας/απλογραφικά, ενώ έπρεπε να είχε τηρήσει βιβλία Γ΄ κατηγορίας/διπλογραφικά, αφού, όπως προέκυψε από την Αναλυτική Παρουσίαση Ευρημάτων και Διαπιστώσεων της έκθεσης πραγματογνωμοσύνης της εταιρείας ....., που διενήργησε το διαχειριστικό έλεγχο της προσφεύγουσας για τις περιόδους 01.01.2006-31.12.2006 και 01.01.2007-31.12.2007, κατά τις δύο αυτές περιόδους ασχολήθηκε μόνο με τη διαχείριση και εκμετάλλευση πλοίων **τρίτων, όχι και ιδιόκτητων**, και **ββ)** δε φαίνεται να είχε συντάξει ισολογισμό ή λογιστική κατάσταση για τις δύο υπό κρίση χρήσεις 2006 και 2007 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 ν. 959/1979 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2006 και την 31.12.2007), με αποτέλεσμα να μην ήταν εύλογο να είχαν δημιουργηθεί εύλογες υπόνοιες στην αρμόδια για τον έλεγχο φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Πλοίων) περί μη δήλωσης (απόκρυψης) φορολογητέας ύλης από τη μεριά της προσφεύγουσας για

τα εν λόγω δύο έτη, ώστε να έπρεπε να επιλεγούν προς έλεγχο ειδικά οι ως άνω δηλώσεις ΦΕνπ οικονομικών ετών 2007 και 2008 της προσφεύγουσας), τυχόν δε υποβολή π.χ. έγγραφου ερωτήματος πριν την πάροδο της ως άνω 5ετίας (ήτοι πριν την 31.12.2012 και πριν την 31.12.2013, αντίστοιχα) από την αρμόδια για τον υπό κρίση έλεγχο φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Πλοίων) προς τη Διεύθυνση Ελέγχων της ΑΑΔΕ αναφορικά με το αν τυχόν, ενόψει της λήξης της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και κοινοποίηση σχετικών καταλογιστικών πράξεων αναφορικά με τη χρήση 2006 και τη χρήση 2007, αντίστοιχα, έχουν τεθεί υπόψη της (της Διεύθυνσης Ελέγχων) στοιχεία που αφορούν σε φορολογούμενο πρόσωπο που εμπίπτει στην αρμοδιότητά της θα έπρεπε να θεωρηθεί ως επίδειξη άκρας (ήτοι πέραν της κατά τα ανωτέρω δέουσας) επιμέλειας. Ως εκ τούτου, στην υπό κρίση περίπτωση **α)** το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΕφπ για τη διαχειριστική χρήση/περίοδο 01.01.2006-31.12.2006 **παραγράφηκε στις 31.12.2017**, το αργότερο δε μέχρι την ημερομηνία αυτή μπορούσε επιτρεπτά κατά νόμον η Φορολογική Διοίκηση να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου στην προσφεύγουσα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, ενώ **β)** το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΕφπ για τη διαχειριστική χρήση/περίοδο 01.01.2007-31.12.2007 **παραγράφεται στις 31.12.2018**, το αργότερο δε μέχρι την ημερομηνία αυτή μπορεί επιτρεπτά κατά νόμον η Φορολογική Διοίκηση να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου στην προσφεύγουσα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, επομένως νομίμως εν προκειμένω εκδόθηκαν (στις 22.12.2017) και κοινοποιήθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «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. [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «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 [...] κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...] ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...], καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 6 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται **από 1.1.2018**.»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 [...], παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]. Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...], β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 [...] διορθωτικού [...] 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 πράξη προσδιορισμού. 2. [...]. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) που ισχύει κατά την

ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας [το οποίο ήταν 0,25%].*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 15 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*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) [...], 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**, κατόπιν των ανωτέρω και συγκεκριμένα κατ' επιταγή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 πρέπει να προσδιοριστεί και να επιλεγεί η επιεικέστερη για την προσφεύγουσα κύρωση μεταξύ εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997 και εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 1 και 4 και του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013.

#### **Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης**

(άρθρο 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με άρθρο 49 παρ. 2 ν. 4509/2017)

**Α. Αναφορικά με την υπ' αριθμ. ....../22.12.2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ οικονομικού έτους 2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων**

|            | (Α)                                                | (Β)                                               | (Γ)                                                                                                                    | (Δ)=(Β)+(Γ)                                                                 | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ<br>ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ<br>(Α) & (Δ) |
|------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
|            | ΑΡΘΡΟ 1<br>Ν. 2523/1997                            | ΑΡΘΡΟ 58<br>Ν. 4174/2013                          | ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53<br>Ν. 4174/2013                                                                                        | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ<br>(ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ'<br>ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1<br>Ν. 4509/2017 |                                            |
|            | [120%]                                             |                                                   | $\begin{array}{l} [53 \text{ μήνες} \\ \times \\ (8,51\% + 0,25\%) \\ / \\ 12 \text{ μήνες} \\ = 38,69\%] \end{array}$ |                                                                             |                                            |
| ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ | 246.482,01 €<br>x<br>120%<br><u>= 295.778,41 €</u> | 246.482,01 €<br>x<br>50%<br><u>= 123.241,01 €</u> | 246.482,01 €<br>x<br>38,69%<br><u>= 95.363,89 €</u>                                                                    | 123.241,01 €<br>+<br>95.363,89 €<br><u>= 218.604,90 €</u>                   | <u>218.604,90 €</u>                        |

**Β. Αναφορικά με την υπ' αριθμ. ....../22.12.2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ οικονομικού έτους 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων**

|            | (Α)                                                | (Β)                                               | (Γ)                                                                                                                    | (Δ)=(Β)+(Γ)                                                                 | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ<br>ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ<br>(Α) & (Δ) |
|------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
|            | ΑΡΘΡΟ 1<br>Ν. 2523/1997                            | ΑΡΘΡΟ 58<br>Ν. 4174/2013                          | ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53<br>Ν. 4174/2013                                                                                        | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ<br>(ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ'<br>ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1<br>Ν. 4509/2017 |                                            |
|            | [120%]                                             |                                                   | $\begin{array}{l} [53 \text{ μήνες} \\ \times \\ (8,51\% + 0,25\%) \\ / \\ 12 \text{ μήνες} \\ = 38,69\%] \end{array}$ |                                                                             |                                            |
| ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ | 286.787,33 €<br>x<br>120%<br><u>= 344.144,80 €</u> | 286.787,33 €<br>x<br>50%<br><u>= 143.393,67 €</u> | 286.787,33 €<br>x<br>38,69%<br><u>= 110.958,02 €</u>                                                                   | 143.393,67 €<br>+<br>110.958,02 €<br><u>= 254.351,69 €</u>                  | <u>254.351,69 €</u>                        |

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

**την απόρριψη** της από 26.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου       | Διαχειριστική φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------------|-----------------------------------|----------------------------|
| 1   | .....          | 22/12/2017        | -                                  | Φόρος εισοδήματος | 01/01/2006 - 31/12/2006           | 542.260,42 €               |
| 2   | .....          | 22/12/2017        | -                                  | Φόρος εισοδήματος | 01/01/2007 - 31/12/2007           | 630.932,13 €               |



**και την τροποποίηση** των πράξεων αυτών ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:**

**Οικονομικό έτος 2007**

|                                                                                     |                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Διαφορά κύριου φόρου                                                                | 246.482,01 €               |
| ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξησης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)   | 218.604,90 €               |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | <b><u>465.086,91 €</u></b> |

**Οικονομικό έτος 2008**

|                                                                                     |                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Διαφορά κύριου φόρου                                                                | 286.787,33 €               |
| ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξησης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)   | 254.351,69 €               |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | <b><u>541.139,02 €</u></b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.