



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

Καλλιθέα 10-04-2018

Αριθμός απόφασης: 2000

**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:

Της με αριθ. ..../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στην πραγματική αξία πώλησης μετοχών Α.Ε., μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, χρήσης 2008, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, της οποίας 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:

Με την υπ' αριθ. .... /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στην πραγματική αξία πώλησης μετοχών Α.Ε., μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος μεταβίβασης (κύριος) ποσού 180.778,04€ πλέον 216.933,36€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 397.711,40€, για τη χρήση 2008.

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. Κατόπιν τούτου, η αρχικώς εκδοθείσα εντολή με αρ. .... /2015 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.

Οι εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και την απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις, οι οποίες εστάλησαν στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών στις 25-06-2015 (αρ. πρωτ. .... & ..... της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών) καθώς και η από 21-01-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, 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 του άρθ. 13 του Ν. 2238/1994, στην πραγματική αξία μεταβίβασης των μετοχών της Α.Ε. με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ..... (μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο) και καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, ως υπόχρεο, η διαφορά του φόρου μετά των νομίμων προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Η παραγραφή για το έτος 2008 έληξε οριστικά στις 31-12-2014, 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) 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.

2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ (Επτ.). Εν προκειμένω η αιτία ελέγχου ήταν αποκλειστικά τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής.

4) Ακόμη κι αν ήθελε υποθεθεί 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/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 ..... ευρώ με ..... εταιρεία στην .....», δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που άγουν σε παράταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή.

7) Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ (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.

10) Εφαρμογή επιεικέστερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο, ήτοι του ν. 4337/2015.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το έτος 2008 έχει παραγραφεί στις 31-12-2014, 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 ίδιου 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 ίδιου 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 πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την

επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

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** στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), ορίζεται:

«2. Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μετοχών για την επιβολή του φόρου πέντε τοις εκατό (5%) λαμβάνεται υπόψη και η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται,.....».

**Επειδή** ο προσφεύγων είχε στην πλήρη και αποκλειστική του κυριότητα, νομή και κατοχή ..... ονομαστικές μετοχές της «.....» (ποσοστό 87,172/100 του συνόλου των μετοχών) από τον Ιούλιο του 2006 μέχρι τον Ιούλιο του 2008, τις οποίες μεταβίβασε – πούλησε στον ..... με ΑΦΜ: ....., όπως προκύπτει από το μητρώο μετόχων της εταιρείας.

Για την μεταβίβαση αυτών συντάχθηκαν δύο συμφωνητικά. Το πρώτο, στις 02-07-2008 με τίμημα ποσού ύψους 500.000,00€. Το δεύτερο συμφωνητικό, τροποποιητικό του πρώτου, στις 29-07-2008, στο οποίο αναφέρεται ότι μετά από δεκαπενθήμερη λογιστική έρευνα στα οικονομικά της ΠΑΕ, που ακολούθησε με ορκωτούς ελεγκτές, το τίμημα εξαγοράς ορίστηκε στις 83.000€, το οποίο θα καταβαλλόταν τμηματικά σε δώδεκα δόσεις. Στην υπ' αριθ. ....../2008 δήλωση απόδοσης φόρου μεταβίβασης μετοχών (μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.), που κατατέθηκε στην Β' Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως συμφωνηθείσα αξία πώλησης δηλώνεται το ποσό των 83.000,00€.

Επειδή με το με αριθμό πρωτ. ....../2015 υπόμνημά του προς το Σ.Δ.Ο.Ε., ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, ανέφερε τα εξής: «.....Στις 2 Ιουλίου 2008 έχοντας την πλήρη και αποκλειστική κυριότητα ..... ονομαστικών μετοχών της ανωνύμου εταιρείας

....., προέβην στην πώληση αυτών, προς τον κ. ....  
του ....., κάτοικο ....., ΑΦΜ:..... Για την εν λόγω  
μεταβίβαση μετοχών, συνετάγη αρχικά το από 02-07-2008 ιδιωτικό συμφωνητικό με αναγραφόμενο  
επ' αυτού, ως συμφωνηθέν τίμημα το ποσό των 500.000, 00€. .... Την επομένη ημέρα  
όμως, 3 Ιουλίου 2008, μεταξύ εμού ως «Πωλητή» και του κ. .... ως «Αγοραστή»  
συνετάγη έτερο ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο αναγράφεται ότι το τίμημα της πώλησης των  
μεταβιβασθέντων μετοχών συμφωνήθηκε στο ποσό των 3.700.000,00 €, καθώς επίσης και ο  
τρόπος εξόφλησης αυτού, δηλαδή με την καταβολή σε εμένα στις 3 Ιουλίου 2008 του ποσού των  
500.000€ μετρητά και του υπολοίπου ποσού των 3.200.000€ με την έκδοση επιταγών και με χρόνο  
αποπληρωμής αυτού έως 30<sup>η</sup> Απριλίου 2011. .... Για την εκπλήρωση της μεταξύ μας  
συμφωνίας μεταβίβασης του πακέτου των μετοχών που κατείχα, συνήψαμε το από 3/7/2008  
ιδιωτικό συμφωνητικό, στο πλαίσιο του οποίου μεταξύ των άλλων συμφωνήθη το αληθές και  
πραγματικό τίμημα των τριών εκατομμυρίων εφτακοσίων χιλιάδων ευρώ (3.700.000) .....

Στο τέλος του από 3 Ιουλίου 2008 ιδιωτικού συμφωνητικού αναφέρεται:

« ... Το παρόν είναι το αληθές και πραγματικό περιεχόμενο της οικονομικής συμφωνίας,  
υπεγράφη μετα από ομοίου περιεχομένου κείμενο που περιγράφει το τίμημα στα 500.000€ και  
συνετάγη για φορολογικούς λόγους σε χαμηλό τίμημα αντί του αληθούς 3.700.000 €. Από ένα  
αντίγραφο κρατούν οι δύο συμβαλλόμενοι..... ».

**Επειδή** 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. Ο έλεγχος  
της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διενεργήθηκε με αιτία το υπ' αρ.18740/9-11-2015 δελτίο πληροφοριών του  
Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

**Επειδή** η ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης μεταβίβασης μετοχών της ως άνω Π.Α.Ε.  
προέκυψε από το με αριθμό πρωτ. ..../2015 υπόμνημα του προσφεύγοντα προς το  
Σ.Δ.Ο.Ε., στο οποίο αναφέρεται στο από 3 Ιουλίου 2008 ανεπίσημο ιδιωτικό συμφωνητικό που  
συνετάγει για φορολογικούς λόγους σε χαμηλό τίμημα, αντί του αληθούς ποσού των 3.700.000 €,,  
όπως ο ίδιος βεβαιώνει.

Η διαπιστωθείσα ανακρίβεια περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με την από 21-01-  
2016 έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, και μετά την λήξη της  
προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής (λήξη 31-12-2014).

Επειδή η ανακρίβεια της δήλωσης μεταβίβασης μετοχών δεν προέκυψε άμεσα από το  
άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών, αλλά από στοιχεία που προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων  
στα πλαίσια ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Συνεπώς, επειδή αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη  
της η ελεγκτική αρχή τα ανωτέρω νέα στοιχεία, 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), η ως άνω έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο 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 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην πραγματική αξία  
μεταβίβασης των μετοχών της Α.Ε. με την επωνυμία «.....»,  
στο έτος κατά το οποίο έλαβε χώρα η μεταβίβαση.

**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.».

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.

Βάσει των ανωτέρω αναφερομένων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί.

**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 συνδιασμένες 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... και με ημερομηνία κατάθεσης 08-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, όσον αφορά τον πρόσθετο φόρο.

### **Επί της υπ' αριθ. ....../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στην πραγματική αξία πώλησης μετοχών Α.Ε.**

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

<b>ΧΡΗΣΗ 2008</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Πραγματική αξία πώλησης μετοχών ΑΕ μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο	84.439,16€	3.700.000,00€	3.700.000,00€	3.615.560,84€
<b>Φόρος( 5%)</b>	4.221,96€	185.000,00€	185.000,00€	180.778,04€
Πρόσθετος Φόρος ανακρίβειας 120%)		216.933,65€	(216.933,65)	
Πρόστιμο παρ. 1γ άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			<b>90.389,02€</b>	<b>90.389,02€</b>
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 52 μ. =37,96%			<b>68.623,34€</b>	<b>68.623,34€</b>
<b>Σύνολο Φόρου</b>	<b>4.221,96€</b>	<b>397.711,69€</b>	<b>344.012,36€</b>	<b>339.790,40€</b>

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 216.933,65€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (90.389,02 + 68.623,34) 159.012,36€. 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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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