



Αριθμός απόφασης: 6519

Ημερομηνία: 22-12-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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' 1440/27-04-2017).

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27-07-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ.:, κατοίκου, οδός και αριθ..... κατά:

(1)• Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

• Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (χρήσης 2003) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (χρήσης 2004) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήσης 2005) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήσης 2006) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- Της υπ' αριθμ./**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

που στο σύνολό τους ερείδονται στην από **2/6/2017** (θεωρηθείσα στις **16/6/2017**) έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος των ελεγκτών του ΚΕΦΟΜΕΠ της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, και
....., για τις χρήσεις 2001-2011 (**συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου**).

(2) • Της υπ' αριθμ. **2114/16-6-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς Ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

που ερείδεται στην από **2/6/2017** (θεωρηθείσα στις **16/6/2017**) έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς Άρθρου 18 Ν. 3758/2009 των ελεγκτών του ΚΕΦΟΜΕΠ της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων,
.....

και , για τις χρήσεις 2000-2012 (συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου).

(3) • Της υπ' αριθμ. /**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς Ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

που ερείδεται στην από /**2017** (θεωρηθείσα στις **16/6/2017**) έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς Άρθρου 5 Ν. 3833/2010 των ελεγκτών του ΚΕΦΟΜΕΠ της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, και , για τη χρήση 2009 (συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου).

(4) • Της υπ' αριθμ. /**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

(5) • Της υπ' αριθμ. /**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

• Της υπ' αριθμ. /**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002) της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ,

που στο σύνολό τους ερείδονται στην από **2/6/2017** (θεωρηθείσα στις **16/6/2017**) έκθεση μερικού ελέγχου χαρτοσήμου – Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ. 28/1931 των ελεγκτών του ΚΕΦΟΜΕΠ της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, και , για τις χρήσεις 2001-2002 (συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου).

Με τις παραπάνω πράξεις καταλογίστηκαν τα εξής ποσά:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή	Διαφορά φορολογικής βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	Εισφορά	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
			ή φορολογική περίοδος				Αλληλεγγύης		
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π.	01-01-2001 έως		7.439,56	8.927,47			16.367,03
			31/12/2001	28.943,64					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2002 έως		15.686,67	18.824,00	-	-	34.510,67
.....			31/12/2002	48.976,28					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2003 έως		103.593,48	124.312,18	-	-	227.905,66
.....			31-12-2003	268.650,29					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2004 έως		67.681,82	81.218,18	-	-	148.900,00

			31-12-2004	177.108,74					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2005 έως		36.278,39	43.534,07	-	-	79.812,46
.....			31-12-2005	97.918,11					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2006 έως		84.361,53	101.233,84	-	-	185.595,37
.....			31-12-2006	216.646,25					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2007 έως		149.614,12	179.536,94	-	-	329.151,06
.....			31-12-2007	381.000,33					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2008 έως		25.914,45	31.097,34	-	-	57.011,79
.....			31-12-2008	72.651,58					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2009 έως		88.444,55	106.133,46			194.578,01
.....			31-12-2009	237.587,73					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π	01-01-2010 έως		15.689,05	18.826,86	-	-	34.515,91
.....			31-12-2010	47.850,00					
.....	16/06/2017	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011	01-01-2010 έως		-	-	1.774,28	2.129,14	3.903,42
.....			31-12-2010	47.850,65					
.....	16/06/2017	Εισόδημα Φ.Π & Εισφορά Αλληλεγγύης	01-01-2011 έως		3.257,34	3.843,66	790,64	932,96	8.824,60
.....			31-12-2011	12.500,00					
.....	16/06/2017	Έκτακτη Εφάπαξ Εισφοράς Ν. 3758/2009	01-01-2007 έως		10.000,00	12.000,00	-	-	22.000,00
.....			31-12-2007	378.800,33					
.....	16/06/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3833/2010	01-01-2009 έως		2.658,82	3.190,58			5.849,40
.....			31-12-2009	237.857,73					
.....	16/06/2017	Κώδικα Νόμου Τελών Χαρτοσήμ	01-01-2001 έως		1.602,35	1.922,82			3.525,17

		ου						
			31-12-2001	66.764,49				
.....	16/06/2017	Κώδικα Νόμου Τελών Χαρτοσήμου	01-01-2002 έως		4.200,00	5.040,00		9.240,00
			31-12-2002	175.000,00				
					616.422,13	739.641,40	2.564,92	3.062,10
ΣΥΝΟΛΟ								1.361.690,55

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16-06-2017 σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς Άρθρου 18 Ν. 3758/2009, έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς Άρθρου 5 Ν. 3833/2010 και έκθεση μερικού ελέγχου χαρτοσήμου – Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ. 28/1931 του ίδιου Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-07-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 28-06-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος με την υπ. αριθ./2014 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 (οικ. έτη 2010, 2011 και 2012), όπου αρχικά ελέγχθηκε ο του, **Α.Φ.Μ.:** λόγω αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό, από κοινό τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα του, **Α.Φ.Μ.:**, τον του, **Α.Φ.Μ.:** και τον του, **Α.Φ.Μ.:** Κατόπιν προσφυγής του στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. και/29-10-2014 αποφάσεις σύμφωνα με τις οποίες το ποσό των εμβασμάτων που στάλθηκαν στο εξωτερικό επιμερίστηκε και στους λοιπούς συνδικαιούχους του κοινού τραπεζικού λογαριασμού αποστολής των εμβασμάτων μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντος. Βάσει των ανωτέρω στοιχείων εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ./2015 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου για τον προσφεύγοντα προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) για τις χρήσεις 2009 έως 2011, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν. 4174/2013. Ακόμα,

συνεπεία της υπ' αριθ. ΑΒΜ :Ε.Ο.Ε./2013 παραγγελίας και του υπ' αριθ. :...../2015 εγγράφου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για την αξιοποίηση των δεδομένων των οπτικών δίσκων (CD) με κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών των του, **Α.Φ.Μ.:**, του, **Α.Φ.Μ.:** και του, **Α.Φ.Μ.:** που παραλήφθηκαν από την υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι ανωτέρω εντολές τροποποιήθηκαν για ελεγχόμενη περίοδο 01-01-2000 έως 31-12-2012.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών (από από 03-01-2000 έως 31 -12-2012) που περιλαμβάνονται στους οπτικούς δίσκους (CD) που παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και μετά την κλήση του προσφεύγοντος για παροχή εξηγήσεων με το από 29-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων , ο έλεγχος απεφάνθη ότι, συγκεντρωτικά οι πιστώσεις/καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου για τις οποίες δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης και οι οποίες αφορούν χρηματικά ποσά για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 περί φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας, έχουν ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘ.48 §3 Ν.2238/94	ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘ.48 §3 Ν.2238/94 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ
2000	-	-
2001	110.883,37	28.943,64
2002	195.905,14	48.976,28
2003	879.097,79	268.650,29
2004	693.434,95	177.108,74
2005	376.672,43	97.918,11
2006	866.585,00	216.646,25
2007	936.714,48	381.000,33
2008	290.606,32	72.651,58
2009	329.592,16	237.587,73
2010	191.402,58	47.850,65
2011	50.000,00	12.500,00
2012	-	-
ΣΥΝΟΛΟ	4.920.894,22	1.589.833,61

Στον προσφεύγοντα, επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος υπολοίπου ανάλωσης κεφαλαίου, για τον έλεγχο των εμβασμάτων (σελ. 169 έκθεσης ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος) και δεν προέκυψαν επιπλέον διαφορές (δεδομένου ότι τα ποσά δικαιολογήθηκαν με τις καταλογισθείσες διαφορές του προηγούμενου πίνακα.

Ο προσφεύγων για την δικαιολόγηση της διαπιστωθείσας σε βάρος του φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας προέβαλλε τους παρακάτω ισχυρισμούς :

Προέβαλλε παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων 2001-2010

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

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 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:

«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 στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περιπτώσεις α' & γ' του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή στο άρθρο 4 παρ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ορίζεται :

«Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην [παραγράφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.](#)».

Και με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται πιο συγκεκριμένα ότι:

«Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται [στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ](#), δηλαδή

α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις

β) τα φύλλα ελέγχου και

γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Ως εκ τούτου η βεβαίωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βασίζεται στους τίτλους βεβαίωσης της φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς ως προς τον χρόνο παραγραφής ακολουθεί τα οριζόμενα στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) 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 : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις [του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010] αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή σύμφωνα με νομολογιακά κριθέντα στις σκέψεις 7 & 12 της απόφασης Σ.τ.Ε. 2934/2017 «..7. Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος,.... 12. ...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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με

όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, 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, με τις αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 15-09-2017, ΠΟΛ.1154/2017 και ΠΟΛ 1192/2017 αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, λαμβάνοντας υπόψη και τις με αριθ. 1738, 2934, 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ και την 268/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., ορίστηκαν συνοπτικά οι χρήσεις για τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και των φορολογιών έως 31-12-2017 που τις ακολουθούν, έχουν εν προκειμένω** ως εξής :

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 ή άρθρου 57 § 1 του Ν.2859/2000 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής για εισόδημα και Φ.Π.Α.
2006 και μετά (ή 2005)	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου ή της παρ 2 περιπτώσεις α' & γ' του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 και παρ. 3 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013). Εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία ως προς τη φορ. εισοδήματος περιέλθουν στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής από το 2005.	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία για εισόδημα και Φ.Π.Α. και στην περίπτωση μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με άρθ. 72 § 11, εδ. α' ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος
---------------	--	--

Σύμφωνα με την με αριθμ. **πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα:** Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε, το οποίο εφαρμόζεται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα του [άρθρου 101](#) με βάση το [άρθρο 113](#) του ίδιου νόμου, η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του [άρθρου 69](#) του ίδιου νόμου, 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι 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. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

3. Εξάλλου, με την [παρ. 1 του άρθρου 18](#) του ν. [3259/2004](#) ορίζεται, ότι υπόχρεοι φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων οι οποίοι μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ανακριβή ή ελλιπή δήλωση για την καταβολή ή μη φόρων, τελών ή εισφορών υπέρ του δημοσίου για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και το ημερολογιακό έτος 2003 δύνανται να υποβάλουν στο προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σχετική εκπρόθεσμη (αρχική ή συμπληρωματική) δήλωση χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου, προσαύξησης, προστίμου ή οποιασδήποτε άλλης κύρωσης μέχρι 31 Αυγούστου 2004.

4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός

αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. [3259/2004](#). Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το [άρθρο 18](#) του ν. [3259/2004](#).».

Περαιτέρω σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν για την καταχώρηση των δηλώσεων με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1047/2001 του Υπ.Οικ. και συγκεκριμένα στην παρ. 5 «τετραγωνίδιο με την ένδειξη ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ» του Κεφ. 3 «κωδικογράφηση – αποστολή των δηλώσεων», προβλέπεται ότι «α) Όταν η δήλωση είναι εμπρόθεσμη θα παραμένει ΚΕΝΟ, β)».

Συνεπώς το εμπρόθεσμο ή μη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κρίνεται από τον αρμόδιο υπάλληλο που είναι επιφορτισμένος με την κωδικογράφηση – καταχώρηση στο σύστημα των δηλώσεων και κρίνεται το χρόνο εκείνο. Βάσει της καταχώρησης αυτής, εκδίδεται εν συνεχεία εκκαθαριστικό σημείωμα.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην συνέχεια της υπ. αριθ./2014 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 όπως αυτή τροποποιήθηκε στην συνέχεια του με αρ./2015 εγγράφου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για την αξιοποίηση των δεδομένων των οπτικών δίσκων (CD) **με κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών (από από 03-01-2000 έως 31 -12-2012) στις Ελληνικές Τράπεζες που περιλαμβάνονται στους οπτικούς δίσκους (CD) που παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,** προκειμένου να εξακριβωθεί εάν τελέσθηκαν αδικήματα φοροδιαφυγής ή άλλα οικονομικής φύσεως αδικήματα.

Επειδή τα στοιχεία των καταθέσεων σε Ελληνικές Τράπεζες βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο καταλογισμός στον προσφεύγοντα ΔΕΝ θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 (Σ.τ.Ε. 2934/2017). Επειδή δυνάμει των αυτών στοιχείων, εκδόθηκε η από 16-6-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος για τον προσφεύγοντα για τα οικονομικά έτη 2001-2013 (χρήσεις 2000-2012) και κατόπιν των διαπιστώσεων του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του έτους 2017.

Επειδή για τα υπό κρίση οικονομικά έτη 2001 έως 2011 δεν προκύπτει από το σύστημα ΤΑΧΙΣ ότι οι δηλώσεις που υπεβλήθησαν από τον προσφεύγοντα ήταν εκπρόθεσμες.

Επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης των με αρ./2017,/2017,/2017,/2017,/2017,/2017,/2017,/2017,/2017και/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002-2011, της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς Ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς Ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) και της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) είχε παραγραφεί το χρόνο έκδοσής τους και οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή για τις διαφορές που προκύπτουν από τις ακυρωθείσες πράξεις αυτές παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών.

Επειδή για τις χρήσεις 2011 και 2012 δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, 2007, εκδόσεις Αντωνίου Ν. Σάκκουλα, σελίδα 1025).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείψει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά και με την Απόφαση ΣτΕ2579/1998, τμήμα Β' ότι

«
8. Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση, κρίθηκε ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων τελών χαρτοσήμου είναι εικοσαετής κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα και απορρίφθηκε ο περί παραγραφής ισχυρισμός του αναιρεσείοντος.
.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (ΣτΕ1561/2003).

Κατά συνέπεια η έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001) και της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002), δεν είχε παραγραφεί τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησής τους.

Επί των υπολοίπων ισχυρισμών

Η προσφεύγουσα στον ισχυρισμό της, της παρ. Β.4.3. προβάλλει ότι λανθασμένα καταλογίστηκαν ως φορολογητέα προσαύξηση «Πιστώσεις οι οποίες αποτελούν συμψηφιστικές εγγραφές/ μεταφορές από τους ελεγχόμενους και γνωστούς στη φορολογική αρχή λογαριασμούς. • Ειδικά για τις με ημερομηνία ... 27/6/2011 ποσού 50.000 ευρώ στον υπ' αριθμ., ο έλεγχος, αν και διαπιστώνει από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι αφορούν μεταφορά από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της εταιρίας, εντούτοις αρνείται την εν λόγω αιτιολογία λόγω του ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι τιμολόγια/αποδείξεις, εγγραφές τηρούμενων βιβλίων που να αποδεικνύουν και να δικαιολογούν την μεταφορά του ποσού αυτού από τον λογαριασμό όψεως τον οποίο κατατίθεντο ο τζίρος της εταιρίας, από το 2008 (Λογ/σμο εκτός CD – αποσπασματικός) έτσι ώστε να αποδεικνύεται η πηγή και η ροή των ποσών αυτών, ότι έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαχθεί».

Επειδή από την κίνηση των λογαριασμών: υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της εταιρίας,ΟΕ και υπ' αριθμ. με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα, προκύπτει ότι πράγματι ότι το καταλογισθέν ποσό των 50.000,00€ από κατάθεση στον τελευταίο την 27-6-2011 αφορά μεταφορά από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό όψεως της εταιρίας.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011 του Υπ. Οικ. με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010](#), Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην [παραγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994](#), ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» ... Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013](#) , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.»

Επειδή για το ποσό αυτό προκύπτει η μεταφορά από λογαριασμό του νομικού προσώπου, πράγμα που συνεπάγεται αφενός ότι είναι εμφανής η πηγή προέλευσης (Δ' πηγής) και προέρχεται από έσοδα ή άλλες συναλλαγές του νομικού προσώπου, ενώ αφετέρου, ότι η μεταφορά στο λογαριασμό του φυσικού προσώπου δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση από άγνωστη αιτία, αλλά δευτερογενή πράξη για την οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας, αλλά πιθανόν άλλες διατάξεις (περί φόρου διανομής- εάν υπάρχει για την κατηγορία της επιχείρησης, χαρτοσήμου κλπ), ενώ επιπλέον, είναι δυνατός και ο έλεγχος του νομικού προσώπου εάν το ποσό αυτό είναι αποτέλεσμα νομίμων και δηλωμένων συναλλαγών με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Για τους λόγους αυτούς το ποσό αυτό πρέπει να εξαιρεθεί από την φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος.

Επειδή για τις χρήσεις 2011 και 2012 το πιο πάνω ποσό αποτελεί το μοναδικό καταλογισθέν ως φορολογητέο εισόδημα (ως προς την φορολογία εισοδήματος), κατά συνέπεια παρέλκει η εξέταση όλων των υπολοίπων ισχυρισμών ως προς την φορολογία αυτή.

Επειδή δεν προβάλλονται ισχυρισμοί που να αφορούν την φορολογία και τα καταλογισθέντα ποσά χαρτοσήμου και ΟΓΑ.

Επειδή τα ποσά τελών χαρτοσήμου δεν προκύπτει ότι παρανόμως καταλογίστηκαν.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από **27-07-2017** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ.:, και α) **να ακυρωθούν:** οι με αρ. /2017, /2017, /2017, /2017, /2017, /2017, /2017, /2017 και /2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002-2011, η υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς Ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), η υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς Ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) και η υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης τους, β) **να επικυρωθούν** η υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001) και η υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Νόμου Τελών και Χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002) και γ) **να διαγραφεί** η υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011), της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, για τους λόγους που αναλύονται στην παρούσα.

Οριστική φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα Απόφαση

Αριθμ ός πράξ ης αναφ οράς	Ημερομ ηνία πράξης αναφο ράς	Είδος φόρου	Διαχειριστικ ή ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογι κής βάσης με την παρούσα	Ποσό διαφοράς φόρου με την παρούσα	Ποσό πρόσθετου φόρου με την παρούσα	Εισφορά Αλληλεγγ ύης με την παρούσα	Ποσό πρόσθετο υ φόρου με την παρούσα	ΣΥΝΟΛΙ ΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟ ΓΙΣΜΟΥ	Παρατηρήσεις
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π.	01-01-2001 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31/12/2001							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2002 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31/12/2002							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2003 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2003							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2004 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2004							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2005 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2005							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2006 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2006							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2007 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2007							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2008 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2008							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2009 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2009							
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π	01-01-2010 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2010							
.....	16/06/2 017	Ειδική Εισφορ ά Αλληλε	01-01-2010 έως							Ακύρωση λόγω παραγραφής

.....		γγύης N. 3986/2 011							
			31-12-2010						
.....	16/06/2 017	Εισόδη μα Φ.Π & Εισφορ ά Αλληλε γγύης	01-01-2011 έως						Ακύρωση λόγω διαγραφής της διαπιστωθεί σης φορολογητέα ς ύλης Ζ' πηγής
.....			31-12-2011	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
.....	16/06/2 017	Έκτακτ η Εφάπα ξ Εισφορ άς N. 3758/2 009	01-01-2007 έως						Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2007						
.....	16/06/2 017	Έκτακτ η Εισφορ ά N. 3833/2 010	01-01-2009 έως						Ακύρωση λόγω παραγραφής
.....			31-12-2009						
.....	16/06/2 017	Κώδικο ς Νόμου Τελών Χαρτοσ ήμου	01-01-2001 έως	1.602,35	1.922,82			3.525,17	Επικύρωση
.....			31-12-2001	66.764,4 9					
.....	16/06/2 017	Κώδικο ς Νόμου Τελών Χαρτοσ ήμου	01-01-2002 έως	4.200,00	5.040,00			9.240,00	Επικύρωση
			31-12-2002	175.000, 00					
ΣΥΝΟΛΟ				5.802,35	6.962,82	0,00	0,00	12.765, 17	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του

Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.