



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25/09/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1957

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά:

α) των υπ' αριθ. 222, 221, 234, 220, 233, 232, 219, 216 και 215/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2000 - 31/12/2000 (οικ. έτους 2001), 01/01/2001 - 31/12/2001 (οικ.

έτους 2002), 01/01/2002 - 31/12/2002 (οικ. έτους 2003), 01/01/2003 - 31/12/2003 (οικ. έτους 2004), 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτους 2005), 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτους 2006), 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικ. έτους 2007), 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) και 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ. 224 και 225/2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) και 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) αντίστοιχα,

γ) της υπ' αριθ. 235/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012)

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. 222, 221, 234, 220, 233, 232, 219, 216 και 215/2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2000 - 31/12/2000 (οικ. έτους 2001), 01/01/2001 - 31/12/2001 (οικ. έτους 2002), 01/01/2002 - 31/12/2002 (οικ. έτους 2003), 01/01/2003 - 31/12/2003 (οικ. έτους 2004), 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτους 2005), 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτους 2006), 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικ. έτους 2007), 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) και 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. 224 και 225/2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) και 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) αντίστοιχα και την υπ' αριθ. 235/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση αυτών.

6. Τα υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/10.07.2017, ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/10.08.2017, ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/04.09.2017 και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/07.09.2017 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με τα υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/10.07.2017, ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/10.08.2017, ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ

2017 ΕΜΠ/04.09.2017 και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/07.09.2017 συμπληρωματικά υπομνήματα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 222/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000 - 31/12/2000 (οικ. έτους 2001) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 300,71€ και πρόσθετος φόρος ποσού 360,85€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 221/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 - 31/12/2001 (οικ. έτους 2002) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 225,04€ και πρόσθετος φόρος ποσού 270,05€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 234/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002 - 31/12/2002 (οικ. έτους 2003) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 1.611,22€ και πρόσθετος φόρος ποσού 1.933,46€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 220/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003 (οικ. έτους 2004) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 20.785,41€ και πρόσθετος φόρος ποσού 24.942,49€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 233/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτους 2005) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 31.243,70€ και πρόσθετος φόρος ποσού 37.492,44€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 232/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτους 2006) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 26.694,58€ και πρόσθετος φόρος ποσού 32.033,50€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 219/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικ. έτους 2007) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 30.302,92€ και πρόσθετος φόρος ποσού 36.363,50€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 216/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 3.853,59€ και πρόσθετος φόρος ποσού 4.624,31€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 215/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος και συμπληρωματικός φόρος ποσού 21,61€ και πρόσθετος φόρος ποσού 22,91€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 224/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν.3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύρια εισφορά ποσού 2.384,34€ και πρόσθετος φόρος ποσού 2.861,21€, λόγω ανακρίβειας του υποκείμενου στην εισφορά δηλωθέντος εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 225/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν.3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύρια εισφορά ποσού 570,74€ και πρόσθετος φόρος ποσού 639,23€, λόγω ανακρίβειας του υποκείμενου στην εισφορά δηλωθέντος εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ. 235/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας του άρθρου 13 ν.2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 5.740,32€ και πρόσθετος φόρος ποσού 6.888,39€, λόγω μη υποβολής δήλωσης για τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου 30% της «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.» προς τον υιό της, αξίας 114.806,48€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 07/03/2017 εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος, εισφοράς αλληλεγγύης άρθ. 29 του ν.3986/2011 και μερικού ελέγχου υπεραξίας άρθ. 13 του ν.2238/1994, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./08.07.2015 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε μετά την υπ' αριθ. Α...../..... εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελέως (διαβιβασθείσας στη φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. 252/04.05.2015 έγγραφο) για διενέργεια τακτικού ελέγχου, βάσει πορισματικής έκθεσης της Οικονομικής Επιθεώρησης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, για τις χρήσεις 2000 – 2005, ακόμη και υπό την εκδοχή των νέων στοιχείων, και για τις χρήσεις 2006 και 2010 ελλείπει νέων στοιχείων, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ Ολ. 1738/2017. Παράνομος ο

επανελέγχος χρήσεων που έχουν περαιωθεί, χωρίς να υπάρχουν πραγματικά συμπληρωματικά στοιχεία. Ανυπόστατη η καταγγελία σε βάρος του συζύγου, της οποίας έλαβε γνώση η φορολογική αρχή το 2010. Δεν εντοπίστηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης σύμφωνα με την από 30.03.2017 πορισματική έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητή

2. Εσφαλμένη η άρνηση έκπτωσης των δαπανών μισθοδοσίας. Υφίστανται όλα τα στοιχεία (δηλώσεις ΦΜΥ, ΑΠΔ κ.α.) για να επιβεβαιωθεί η πραγματοποίηση και το ύψος αυτών.
3. Εσφαλμένη η επιβολή φόρου υπεραξίας αντί φόρου γονικής παροχής.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες 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, το άρθρο 73 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»*.

Επειδή, το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης»*.

Επειδή, με την παρ. 6 της ΠΟΛ. 1142/15.09.2016 διευκρινίζεται ότι: *«...Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 , όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. , για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής....»*.

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4337/2015 και ισχύει: *«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση..... 2. 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος*

φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση....».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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..... 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος

περαιώσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του»*.

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι: *«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 παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.»*. 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 παρ. 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»*. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι

δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις, όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής, που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές. Συγκεκριμένα στο σκεπτικό των παρ.8, 9 και 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρθηκαν τα εξής: «8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του Ν. 3862/2010 (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». 9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: Άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». Άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η

προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του Ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». Άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». Άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή

θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 61 παρ. 8 του Ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». Άρθρο 97 του Ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του Ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον Ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίσθηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις

φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του Ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίσθηκε 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. ...». 10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται, διαδοχικώς, ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις 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, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής: «7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, με την παρ.5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυσε με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «1. ... 2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων. ... 7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1018145/1103/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1027/22.02.2005 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι: «.....Με βάση τα παραπάνω, λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα ή ποσά ΦΠΑ ή επί μέρους θέματα και αντικείμενα γενικώς των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αφορούν και δεν σχετίζονται με αυτήν καθ' αυτήν την εκμετάλλευση της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις.....».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα υπό κρίση οικονομικά έτη έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος, δίχως να προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικ. έτη 2001 (χρήση 2000), 2002 (χρήση 2001) και 2003 (χρήση 2002) με το υπ' αριθ. 571645/1 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του ν.3259/2004, ακολούθως τα οικ. έτη 2004 (χρήση 2003), 2005 (χρήση 2004) και 2006 (χρήση 2005) με την υπαγωγή της στις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν.3296/2004 περί αυτοελέγχου, το οικ. έτος 2007 (χρήση 2006) με το υπ' αριθ. 128483/1 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του ν.3697/2008, και τέλος τα οικ. έτη 2011 (χρήση 2010) και 2012 (χρήση 2011) με την υπαγωγή της στις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν.3296/2004 περί αυτοελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 22/03/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων και καταλογισμό φόρων, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2000 - 31/12/2000 (οικ. έτος 2001), 01/01/2001 - 31/12/2001 (οικ. έτος 2002), 01/01/2002 - 31/12/2002 (οικ. έτος 2003), 01/01/2003 - 31/12/2003 (οικ. έτος 2004), 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτος 2005), 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτος 2006), έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, δεδομένου ότι δε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των εν λόγω οικ. ετών, καθόσον κατ' εφαρμογή της υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, αλλά ακόμη και υπό την εκδοχή της ύπαρξης νέων στοιχείων, εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της δεκαετίας από το τέλος των ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα, δη την 07/03/2017.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθ./08.07.2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. Α...../..... εισαγγελικής παραγγελίας της Εισαγγελέως, ερειδόμενης στην ταυτάριμη σχηματισθείσα προκαταρκτική δικογραφία και την υπ' αριθ./.....2014 πορισματική αναφορά της Οικονομικής Επιθεωρήτριας, αφορώσα το σύζυγο της προσφεύγουσας, που συντάχθηκε στο πλαίσιο της υπ' αριθ. ΔΕΥ ΕΞ 2010 / Α' δ Τ/Φ.8587/14.05.2010 διαταγής του Υπουργού Οικονομικών. Στη συγκεκριμένη αναφορά γίνεται λόγος για κινήσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συζύγου της προσφεύγουσας, που δημιουργούν υπόνοιες για μη εμφανείς συναλλαγές στο πλαίσιο δραστηριοτήτων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας. Από την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ως αυτές καταγράφονται στην από 07/03/2017 έκθεση των ελεγκτών και της Δ.Ο.Υ., δε διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, βάσει των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, που να προέρχεται από γνωστές ή μη πηγές εισοδήματος. Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές, πλημμέλειες και ανακρίβειες για τις κρινόμενες χρήσεις, που άπτονται σε θέματα ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις φορολογικές δηλώσεις, λογιστικών διαφορών και εκπτώσεων δαπανών από το εισόδημα ή το φόρο των υποβληθεισών δηλώσεων.

Επειδή, με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ υπόμνημα της προσφεύγουσας προσκομίστηκε η από 30.03.2017 πορισματική έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητή, που συντάχθηκε με εντολή της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς η αρχική κρίθηκε ελλιπής από την Επιτροπή Αξιολόγησης Πορισματικών Εκθέσεων, στα συμπεράσματα της οποίας αναγράφεται η μη διαπίστωση ανατιολόγητων και αδικαιολόγητων κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, για το οικ. έτος 2007 (χρήση 2006) έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου, καθώς τα ανωτέρω στοιχεία της εισαγγελικής παραγγελίας θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά

στοιχεία, πλην όμως, οι διαφορές που διαπιστώθηκαν στο εισόδημα ήταν αποτέλεσμα εκτεταμένων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και των συνυποβαλλόμενων με τη δήλωση δικαιολογητικών έκπτωσης δαπανών και όχι διαφορές που άπτονται σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εξακρίβωσης υψηλότερου του δηλωθέντος εισοδήματος, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην υπ' αριθ. /.....2014 πορισματική αναφορά της Οικονομικής Επιθεωρήτριας, ώστε να έχει εφαρμογή το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994.

Επειδή, για το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με την παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, πλην όμως, οι διαφορές φόρου και εισοδήματος που διαπιστώθηκαν, λόγω ύψους, δεν εμπίπτουν στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, ως αυτά ορίζονται στο άρθρο 66 παρ. 1 και 3 του ν.4174/2013, ενώ το νέο στοιχείο περιήλθε εντός της πενταετούς παραγραφής, ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία (σχετ. απόφαση ΣΤΕ 1623/2016 και η υπ' αριθ. 2141/21-3-2017 απόφαση της ΔΕΔ ΑΘΗΝΩΝ).

Επειδή, για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011), δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο βεβαίωση τραπεζικού ιδρύματος από το οποίο να προκύπτει η πληρωμή τόκων για στεγαστικό δάνειο που λήφθηκε με σκοπό την απόκτηση α' κατοικίας, ποσού 230,55€. Επιπλέον, από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», στην οποία συμμετέχει η προσφεύγουσα με ποσοστό 20%, διαπιστώθηκε διαφορά των φορολογητέων στο όνομα της εταιρίας κερδών, των κατανεμηθέντων κερδών και κατ' επέκταση προέκυψε διαφορά των δηλωθέντων στην υπ' αριθ. 110878/2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, ποσού 19.024,47€, με αποτέλεσμα το υπαγόμενο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 εισόδημα να ανέρχεται σε 79.365,83€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και μη συνδρομής των προβλεπόμενων προϋποθέσεων για τη διενέργεια επανελέγχου, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται δεκτός για τα οικ. έτη 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2011, ήτοι χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2010, αντίστοιχα, ενώ για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011) απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των οικ. ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2011, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς το 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα: α) Με συντελεστή 20% (είκοσι τοις εκατό) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση: αα)..... ββ) Εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Για τα φυσικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που μεταβιβάζουν μερίδια, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται η ελάχιστη αξία μεταβίβασης των μεριδίων, η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση τους, με βάση τις διατάξεις του παρόντος ή της 1030366/10307/Β0012/ ΠΟΛ. 1053/1.4.2003 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 477 Β'), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α') ή της 1119720/1980/Α0012/ ΠΟΛ. 1259/1999 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 2227 Β'), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 11 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α') ανάλογα με το χρόνο απόκτησής τους, κατά περίπτωση..... Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα..... Αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, δεν υπόκειται σε φόρο υπεραξίας. Αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης από δικαιούχο με βαθμό συγγένειας της Α' κατηγορίας της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001, η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).....».

Επειδή, με το άρθρο 1509 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιοδήποτε γονέα του, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, αποτελεί δωρεά μόνο ως προς το ποσό που υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις....».

Επειδή, με το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα ορίζεται η έννοια της δωρεάς και ειδικότερα ότι: «Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση με το από 03/01/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης της ομόρρυθμης εμπορικής εταιρίας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», όπως αυτό καταχωρήθηκε με αριθ. καταχώρησης/.....08.2011 στο Βιβλίο Εταιρικών Συμβάσεων Ο.Ε. του Πρωτοδικείου, συμφωνήθηκε η εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση συνολικού ποσοστού 40% της ως άνω Ο.Ε. έναντι καταβληθέντος τιμήματος 1.200,00€. Εξ αυτών, η προσφεύγουσα έλαβε ποσό 900,00€ που αντιστοιχεί στο 30% της εταιρικής μερίδας που κατείχε. Η μεταγενέστερη δε υποβολή δήλωσης γονικής παροχής δεν ανατρέπει τα δεδομένα εκείνα που προσδίδουν το χαρακτήρα της σύμβασης μεταβίβασης των εταιρικών μεριδίων ως επαχθής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης επιβολής φόρου υπεραξίας, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./26-04-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 222/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000 - 31/12/2000 (οικ. έτους 2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
2. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 221/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 - 31/12/2001 (οικ. έτους 2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
3. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 234/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002 - 31/12/2002 (οικ. έτους 2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
4. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 220/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003 (οικ. έτους 2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
5. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 233/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτους 2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
6. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 232/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτους 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
7. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 219/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικ. έτους 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
8. **την ακύρωση** της υπ' αριθ. 216/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
9. **την επικύρωση** της υπ' αριθ. 215/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

10. την ακύρωση της υπ' αριθ. 224/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης του άρθ. 29 ν.3986/2011 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
11. την επικύρωση της υπ' αριθ. 225/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης του άρθ. 29 ν.3986/2011 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
12. την επικύρωση της υπ' αριθ. 235/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας του άρθ. 13 ν.2238/1994 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. 222/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000 - 31/12/2000 (οικ. έτους 2001)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	300,71 €	0,00 €	-300,71 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	360,85 €	0,00 €	-360,85 €
Σύνολο για καταβολή	661,56 €	0,00 €	-661,56 €

Υπ' αριθ. 221/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001 - 31/12/2001 (οικ. έτους 2002)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	225,04 €	0,00 €	-225,04 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	270,05 €	0,00 €	-270,05 €
Σύνολο για καταβολή	495,09 €	0,00 €	-495,09 €

Υπ' αριθ. 234/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002 - 31/12/2002 (οικ. έτους 2003)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	1.611,22 €	0,00 €	-1.611,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.933,46 €	0,00 €	-1.933,46 €
Σύνολο για καταβολή	3.544,68 €	0,00 €	-3.544,68 €

Υπ' αριθ. 220/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003 (οικ. έτους 2004)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	20.785,41 €	0,00 €	-20.785,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	24.942,49 €	0,00 €	-24.942,49 €
Σύνολο για καταβολή	45.727,90 €	0,00 €	-45.727,90 €

Υπ' αριθ. 233/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτους 2005)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	31.243,70 €	0,00 €	-31.243,70 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	37.492,44 €	0,00 €	-37.492,44 €
Σύνολο για καταβολή	68.736,14 €	0,00 €	-68.736,14 €

Υπ' αριθ. 232/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτους 2006)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	26.694,58 €	0,00 €	-26.694,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	32.033,50 €	0,00 €	-32.033,50 €
Σύνολο για καταβολή	58.728,08 €	0,00 €	-58.728,08 €

Υπ' αριθ. 219/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 (οικ. έτους 2007)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	30.302,92 €	0,00 €	-30.302,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	30.363,50 €	0,00 €	-30.363,50 €
Σύνολο για καταβολή	66.166,42 €	0,00 €	-66.166,42 €

Υπ' αριθ. 216/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	3.853,59 €	0,00 €	-3.853,59 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.624,31 €	0,00 €	-4.624,31 €
Σύνολο για καταβολή	8.477,90 €	0,00 €	-8.477,90 €

Υπ' αριθ. 215/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012)

Κύριος Φόρος	21,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22,91 €
Σύνολο για καταβολή	44,52 €

Υπ' αριθ. 224/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης της
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 (οικ. έτους 2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.384,34 €	0,00 €	-2.384,34 €
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας	2.861,21 €	0,00 €	-2.861,21 €
Σύνολο για καταβολή	5.245,55 €	0,00 €	-5.245,55 €

Υπ' αριθ. 225/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης της
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012)

Εισφορά Αλληλεγγύης	570,74 €
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας	639,23 €
Σύνολο για καταβολή	1.209,97 €

Υπ' αριθ. 235/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 (οικ. έτους 2012)

Κύριος φόρος	5.740,32€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	6.888,39€
Σύνολο φόρων για καταβολή	12.628,71€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.