



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα 31 / 10 / 2016

Αριθμός Απόφασης **3635**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604567

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. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από **.../06/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κυπριακής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου με την επωνυμία «..... **Limited**», με **ΑΦΜ:**, και του του, κατοίκου Μελβούρνης Αυστραλίας, με ΑΦΜ: με την ιδιότητά του ως μοναδικού εταίρου και αλληλεγγύως με την ως άνω εταιρεία ευθυνόμενου προσώπου, κατά της υπ' αριθμ. **.../...-04-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2008** (χρήσης 1/1-07/01/2008), που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, καθώς και την από **.../04/2016** έκθεση ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας **Limited**, με **ΑΦΜ:**, και του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **13/05/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίσθηκε εις βάρος της πρώτης από τους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1-07/01/2008) το ποσόν των **233.341€**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού **280.009,20€**, ήτοι συνολικό ποσό **513.350,20€**, το οποίο βεβαιώθηκε στις .../05/2016 (ΑΧΚ .../1, ΑΤΒ), με την ίδια δε πράξη, ορίσθηκε ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 § 1 του ν. 4174/2013, ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες και πραγματικός ιδιοκτήτης αυτής,

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά την από .../04/2016 **έκθεση ελέγχου** φορολογίας **εισοδήματος**, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε από την υπάλληλο της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, με βάση την υπ' αριθμ.-12-2015 **εντολή** μερικού ελέγχου, που εκδόθηκε εξαιτίας του υπ' αριθμ.-11-2015 πληροφοριακού δελτίου της Ειδικής Γραμματείας του **ΣΔΟΕ** (περιφερειακής Δ/σης Αττικής – Αιγαίου). Συγκεκριμένα από τους διενεργηθέντες ελέγχους διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Ειδική Γραμματεία ΣΔΟΕ στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεύτερου από τους προσφεύγοντες με **ΑΦΜ:**, διαπιστώθηκε ότι κατατέθηκε στον υπ' αριθμ. *****4880 κοινό με την εξαδέλφη του τραπεζικό λογαριασμό της **Εμπορική bank**, το ποσό **1.050.000,27€** στις **07/01/2008**, το οποίο κατά δήλωσή του, προέρχεται **από την πώληση ακινήτου** ιδιοκτησίας της Κυπριακής Εταιρείας **Ltd** (εφεξής **προσφεύγουσα εταιρεία**), η οποία συστάθηκε στις 12/01/2007, με έδρα την Λάρνακα της Κύπρου, έκανε έναρξη εργασιών στις 16/04/2007 στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά με δραστηριότητα Αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, και νόμιμος εκπρόσωπος αυτής ορίστηκε ο του, **ΑΦΜ:** (εφεξής **νόμιμος εκπρόσωπος**), ενώ **πραγματικός ιδιοκτήτης της**, όπως προκύπτει από την από 07/03/2007 δήλωση καταπιστεύματος που κατατέθηκε στην Hellenic Bank Public Company LTD από τον διευθυντή της εταιρείας Ms Meridien Nominees Limited, ήταν ο (εφεξής **πραγματικός ιδιοκτήτης ή δεύτερος από τους προσφεύγοντες**).

Το ανωτέρω ακίνητο, το οποίο αφορά οικόπεδο **500 τ.μ** στην οδό **Υπάτης 10^Α** του δήμου **Βάρης**, μετά της υπ' αριθμ. **2065/28-12-2016 οικοδομικής αδείας** της πολεοδομίας Μαρκοπούλου, **αποκτήθηκε** από την προσφεύγουσα εταιρεία **με αγορά από τον δεύτερο από τους προσφεύγοντες**, δυνάμει του υπ' αριθμ. **38870/07-05-2007** συμβολαίου της συμβολαιογράφου Πειραιά Σπυριδαντωνάκη Μαρίας, με πίστωση του τιμήματος ποσού **112.800,00€**, το οποίο εξοφλήθηκε με την υπ' αριθμ. **38900/13-06-2007** πράξη της ίδιας συμβολαιογράφου.

Για την εξόφληση του τιμήματος αγοράς, ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες στις **24/07/2007** μετέφερε από λογαριασμό του στην Κύπρο στο λογαριασμό της εταιρείας που τηρείτο στην Hellenic Bank Public Company LTD στην Κύπρο, το ποσό των **126.186,95€** και ακολούθως στις **05/06/2007** έκανε έμβασμα ποσού **126.175€** στο λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας που τηρείτο στην ίδια τράπεζα στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία **εξόφλησε τον πωλητή του ακινήτου** και ήδη προσφεύγοντα, εκδίδοντας στις 12/06/2007 δύο επιταγές ποσού 112.800€ και 13.000€.

Το ως άνω ακίνητο, στο οποίο είχε ήδη ξεκινήσει η ανέγερση διώροφης κατοικίας με υπόγειο, **πουλήθηκε** από την προσφεύγουσα εταιρεία, με το υπ' αριθμ./07-01-2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών έναντι πιστωθέντος τιμήματος ποσού **229.436,27€**, το οποίο εξοφλήθηκε με την υπ' αριθμ./08-02-2008 πράξη της ίδιας συμβολαιογράφου, πλην όμως από έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του δεύτερου από τους προσφεύγοντες, διαπιστώθηκε ότι στις **07/01/2008** κατατέθηκε στον υπ' αριθμ. *****4880 λογαριασμό του της Εμπορικής Τράπεζας, το ποσό των **1.050.000,27€**, σύμφωνα δε με το υπ' αριθμ.-10-2012 υπόμνημά του προς το Σ.Δ.Ο.Ε. το ποσό αυτό αφορούσε το τίμημα από την πώληση του ακινήτου ιδιοκτησίας επισήμως της Κυπριακής εταιρείας, αλλά πραγματικών συμφερόντων της μητέρας του.

Επειδή ο κ., ο οποίος είναι ο πραγματικός ιδιοκτήτης της εταιρείας και αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη ως αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο, άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή **ατομικώς αλλά και για λογαριασμό της εταιρείας** Ltd,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **50** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) με τις οποίες ορίζεται ότι: «**3) Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης, ... 7) Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα**»

Εξάλλου, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση, εταιρεία που εδρεύει στην αλλοδαπή και διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δραστηριοποιούμενη μόνο ως ιδιοκτήτης ακινήτου που βρίσκεται στην ημεδαπή, **με την πώληση του ακινήτου επέρχεται η λύση αυτής**, δεδομένου ότι δεν επιβάλλεται από το νόμο να τεθεί σε εκκαθάριση, σχετ. **ΠΟΛ. 1060/19-03-2015**.

Επειδή εν προκειμένω η πρώτη από τους προσφεύγοντες, είναι αλλοδαπή **κεφαλαιουχική** εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, το οποίο πούλησε στις **07/01/2008**, η λύση της επήλθε με την πώληση του εν λόγω ακινήτου (ως η υπ' αριθμ. .../...-04-2008 δήλωση διακοπής εργασιών στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά με ημερομηνία διακοπής την 07/01/2008), περαιτέρω δε, ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες κατά το χρόνο της λύσης της εταιρείας **είχε ποσοστό συμμετοχής πάνω από 10%**, δεδομένου ότι ήταν ο μοναδικός εταίρος της, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου **50 § 3** του **ν. 4174/2013**, **ο ως άνω πραγματικός ιδιοκτήτης της ευθύνεται αλληλεγγύως με τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των απολήψεων σε μετρητά**, ήτοι μέχρι του ποσού των **1.050.000,27€**, που κατατέθηκε στον υπ' αριθμ. ******4880** λογαριασμό του της Εμπορικής Τράπεζας στις **07/01/2008**, και επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου και νόμου, ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες, **παραδεκτώς** υποβάλλει την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή **ατομικώς, ως αλληλεγγύως με τη νομική οντότητα ευθυνόμενο πρόσωπο**,

Επειδή περαιτέρω ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες, κατά το χρόνο διακοπής, δεν είχε την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, **απαραδέκτως** υποβάλλει την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή **για λογαριασμό της εταιρείας**,

Επειδή ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας υπέβαλε για λογαριασμό της την υπ' αριθμ./**...-06-2016 ενδικοφανή προσφυγή**, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **3634 / 31-10-2016** Απόφαση, σύμφωνα με την οποία έγινε **μερικώς δεκτή** η ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας.

Συγκεκριμένα έγιναν δεκτοί οι λόγοι που επικαλείτο για τον προσδιορισμό του εισοδήματός της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 3** του **ν. 2238/1994**, δεδομένου ότι **ως κέρδος εμπορικών επιχειρήσεων από αγοροπωλησίες ακινήτων γενικά, θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς, και αφαιρέθηκε από το προσδιορισθέν από τον έλεγχο τίμημα της πώλησης του επίμαχου ακινήτου που ανήλθε στο ποσό των 1.050.000,27€, το τίμημα της αγοράς αυτού, ποσού 112.800,00€, με την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών που ανήλθαν σε 937.200,27€ (ήτοι 1.050.000,27€ - 112.800,00€) καθώς και την οριστική φορολογική υποχρέωση, η οποία ανήλθε στο ποσό των 451.310,20€** Ήτοι η διαφορά καθαρών κερδών **820.564€** (ήτοι 937.200,27€ μείον δηλωθέντα 116.636,27€) Διαφορά φόρου **205.141€** (ήτοι 820.564 x 25%), πλέον προσαύξησης 246.169,20€ και συνολικό ποσό 451.310,20€.

Επειδή πέραν των ισχυρισμών που προβλήθηκαν και εξετάστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο νόμιμος εκπρόσωπος για λογαριασμό της εταιρείας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας και επιπλέον λόγους:

1. Ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται στο οικονομικό έτος **2008**, έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,
2. Ότι για τον υπολογισμό της προσαύξησης του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος, έπρεπε να εφαρμοστούν οι επιεικέστερες διατάξεις

1. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η κρινόμενη χρήση, έχει υποπέσει σε παραγραφή

Επειδή ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται στο οικονομικό έτος **2008**, έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), 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», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του **ίδιου νόμου**, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6** του **ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «**1)** Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 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) 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, ...», σύμφωνα δε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1052/15-03-2007, με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του ν. 3522/2006, διευκρινίστηκε ότι «... 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» και

Με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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, ...»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει μεταξύ άλλων, ότι σε κάθε περίπτωση ανέλεγκτης υπόθεσης στην οποία **δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου** και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994**, η υπόθεση **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης,

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των

εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξω-λογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**, Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 3293/2008**, κλπ

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ στον δεύτερο από τους προσφεύγοντες, **διαπιστώθηκε η απόκρυψη εισοδήματος** της προσφεύγουσας εταιρείας, τα στοιχεία δε που στοιχειοθετούσαν την απόκρυψη αυτή, διαβιβάστηκαν από τον προϊστάμενο του ΣΔΟΕ με το υπ' αριθμ./-11-2015 έγγραφό του στην αρμόδια για τη φορολογία της εταιρείας ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, η οποία τα παρέλαβε στις .../11/2015 (αριθ. πρωτ.). Συνεπώς τα νέα αυτά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής στις .../11/2015 αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994**, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6** του **ν. 3522/2006** και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η υπ' αριθμ./-03-2008 **δήλωση** φορολογίας εισοδήματος, ήτοι μετά την **31/12/2018** και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του δεύτερου από τους προσφεύγοντες, πρέπει **να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι για τον υπολογισμό της προσαύξησης του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος, έπρεπε να εφαρμοστούν οι επιεικέστερες διατάξεις

Επειδή ο δεύτερος από τους προσφεύγοντες ισχυρίζεται ότι έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 58 του **ν. 4174/2013** όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 3 § 7 του **ν. 4337/2015** διότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της **λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης** πρέπει να θεωρηθεί ως έχουσα υπερνομοθετική ισχύ, και συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με τη νομολογία των ελληνικών Δικαστηρίων, κατά γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης κύρωσης, προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά από το χρόνο διάπραξής της έως την εκδίκαση της υποθέσεως περισσότερες κυρώσεις. Την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής, τόσο επί παραβάσεων της κοινοτικής νομοθεσίας, όσο και επί κυρώσεων που αφορούν τη φορολογική αρμοδιότητα των Κρατών Μελών (**ΣτΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣτΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣτΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣτΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣτΕ (ΟΛΟΜ) 459/2013 Σκέψη 5, ΣτΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣτΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔεφΑθ.5263/2014 Σκέψη 5**). Στη **ΣτΕ 2031/2013**, διατυπώνεται ο μείζων συλλογισμός ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης πηγάζει από την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και απηχεί κοινές συνταγματικές παραδόσεις των Κρατών Μελών [Σκέψη 3]. Συνεπώς, αναγνωρίζεται ότι η αρχή αυτή εκτός του ότι απηχεί Γενική Αρχή του Δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διαθέτει συγχρόνως και συνταγματικό έρεισμα. Σημειώνεται επίσης ότι η αρχή αυτή αναγνωρίζεται ως κανόνας που απορρέει από το Άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, εφαρμοζόμενος και επί διοικητικών κυρώσεων όταν αυτές συνιστούν «ποινές» βάσει των κριτηρίων Engel Αν γίνει δεκτή η ερμηνευτική εκδοχή του ΕΔΔΑ ως προς το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, κατά την οποία οι φορολογικές κυρώσεις συνιστούν ποινές, ακόμα και εάν εξέλειπε το Συνταγματικό έρεισμα, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, θα έχει πάντοτε υπερνομοθετική ισχύ. Στις **Σ.τ.Ε. 4159/2009, 4160/2009, 2013/2013** οι νομοθετικές μεταβατικές διατάξεις που αποκλείουν ρητά την αναδρομική εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης κρίνονται ανίσχυρες, εις τρόπον ώστε οι αποφάσεις αυτές να αναγνωρίζουν υπερνομοθετική ισχύ στην εξεταζόμενη Αρχή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 17** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 01-01-2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31-12-2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **1 § 1** του **ν.2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) ..., β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρηση γ) ...», και με τις διατάξεις του άρθρου **2 § 4** του **ίδιου νόμου** ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ χωρίς να τον δικαιούνται»

Επειδή, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), ευρίσκουσα πεδίο εφαρμογής σε υπόθεση όπως η παρούσα (βλ. αναλυτικά ΣτΕ 2957/2013), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (βλ. ΣτΕ 2408/2010, 3278/2007, 3821/2005, 4055/1998 κλπ), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., πρβλ. ΣτΕ 2957/2013)

Επειδή εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις **../04/2016** (ήτοι μετά την 01/01/2014) και αφορά τη **χρήση 2008** (ήτοι πριν το 2013) **δεν είναι δυνατή η εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων**, δεδομένου ότι **υπάρχει η ρητή διάταξη** του άρθρου **72 § 17** του **ν. 4174/2013** όπως ισχύει, με την οποία προβλέπεται ότι στις πράξεις καταλογισμού που εκδίδονται μετά την 01/01/2014 και αφορούν χρήσεις έως 31/12/2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2008, οι οποίες και επεβλήθησαν από την ελεγκτική φορολογική Αρχή, **ΣτΕ 886/2000, ΣτΕ 4055/1998**,

Επειδή η ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δεν συμβάλλει στη συμμετοχή - συνεισφορά - χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη» αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (άρθρο 5 § 1 του Συντάγματος), καθώς και ότι «η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας» (άρθρο 25 του Συντάγματος), ο εδώ ισχυρισμός του δεύτερου από τους προσφεύγοντες, **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου **72 § 17** του **ν. 4174/2013** εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο,

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν διαφοροποιείται η κρίση της υπηρεσίας μας, όπως αυτή έχει αποτυπωθεί στην υπ' αριθμ. **3634 / 31-10-2016** ήδη εκδοθείσα Απόφασή μας,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **10/06/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **40719** ενδικοφανούς προσφυγής:

- ✓ Της κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «..... Limited», με **ΑΦΜ:**, **ως απαραδέκτως υποβληθείσας** και
- ✓ Του του, με ΑΦΜ: με την ιδιότητά του ως μοναδικού εταίρου και αλληλεγγύως ευθυνόμενου με την εν λόγω εταιρεία προσώπου.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Η οριστική φορολογική υποχρέωση, έχει προσδιοριστεί με την υπ' αριθμ. **3634 / 31-10-2016** Απόφαση της υπηρεσίας μας στο ποσό των **451.310,20€**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).