



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

Θεσσαλονίκη, 17.06.2016

Αριθμός απόφασης: 655

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

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 παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. 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».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα και του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 18 του ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα και τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 18 του ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 26.219,31 € , πλέον 31.463,17 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 57.682,48 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 119.837,90 € , πλέον 143.805,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 263.643,38 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.580,54 € , πλέον 19.896,65 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 36.477,19 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 25.224,75 € , πλέον 30.269,70 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 55.494,45 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος .

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 18 ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ποσού 10.000,00 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε με αφορμή την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου με αρ. υπόθεσης/2013 (αρ. εντολής ελέγχου/2013) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), Περιφερειακή Διεύθυνση Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, Τμήμα Ερευνών, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου, ο οποίος ξεκίνησε ύστερα από δημοσιεύματα στον τύπο, τα οποία ανέφεραν ότι σε Τράπεζα στη δρούσε παρατραπεζικό κύκλωμα.

Το ως άνω κύκλωμα χορηγούσε δάνεια σε πελάτες της Τράπεζας, χωρίς να τηρούνται οι νόμιμες διαδικασίες, πριν αλλά και μετά τη χορήγησή τους, και ότι για τη λήψη των δανείων μεσολαβούσαν διάφορα άτομα, τα οποία αποκόμιζαν χρηματικό όφελος από αυτή τους τη μεσολάβηση. Εν συνεχεία και αφού προηγήθηκε καταγγελία ενός εκ των δανειοληπτών σε βάρος του συζύγου της προσφεύγουσας κ., το Σ.Δ.Ο.Ε. δέχθηκε σχετική Εισαγγελική Παραγγελία για περαιτέρω έρευνα βάσει της οποίας προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις με μορφή μετρητών, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις εν λόγω χρήσεις.

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

- 1) Οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εξέδωσε η Δ.Ο.Υ., θεμελιώνονται στο άρθ. 48 παρ. 3 του ν. 2238/94, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθ. 15 του ν. 3888/2010. Η εν λόγω νέα ουσιαστικού (και όχι διαδικαστικού δικαίου) διάταξη, που άρχισε να ισχύει από 30-9-2010, οπότε και δημοσιεύτηκε ο ν. 3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται μόνο για

την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία (30-9-2010) και εφεξής και δεν δύναται να εφαρμοσθεί για προηγούμενα της έναρξης ισχύος της γεγονότα. Συνεπώς, ενόψει του γεγονότος ότι η εν λόγω ρύθμιση είναι μεταγενέστερη της αποδιδόμενης σε βάρος της δήθεν αδικαιολόγητης επαύξησης της περιουσίας του κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2005 έως 31.12.2010, δεν επιτρέπεται να τύχει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, με συνέπεια να είναι μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στο σύνολό τους.

- 2) Η φορολογική αρχή όλως αορίστως και χωρίς καμία επαρκή αιτιολογία, θεώρησε ότι απέκρυψε εισοδήματά της, χωρίς να εξεταστούν άλλα κρίσιμα μεγέθη της ατομικής της περιουσίας, οι εκθέσεις δεν περιλαμβάνουν εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, συνεπώς η φορολογική διοίκηση παραβίασε τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.
- 3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, παρουσιάζουν σοβαρές αποκλίσεις σε σχέση με τις εκθέσεις ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα στην έκθεση ελέγχου για τη χρήση 2007 οι διαφορές στη φορολογία εισοδήματός της ανέρχονται στο ποσό των 280.471,90 € ενώ στην υπ' αριθ. οριστική πράξη η διαφορά ανέρχεται στο ποσό των 305.156,20 € . Αντίστοιχα για τη χρήση του έτους 2009 στην έκθεση ελέγχου οι διαφορές στη φορολογία της ανέρχονται στο ποσό των 89.484,70 € και στην υπ' αριθ. οριστική πράξη στο ποσό των 86.678,53 € . Συνεπώς οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις δέον όπως ανακληθούν, διότι δεν έχουν κανένα νομικό και πραγματικό έρεισμα, ούτε καν στις εκθέσεις ελέγχου.
- 4) Οι προσβαλλόμενες πράξεις ουδόλως συμπεριέλαβαν στοιχεία, τα οποία επικαλέστηκε στα σημειώματα εξηγήσεών της, ουδόλως εκτιμήθηκαν, παρά το γεγονός ότι μέσω αυτών, υπήρξε πλήρης δικαιολόγηση της ανακύψασας διαφοράς μεταξύ των τραπεζικών της καταθέσεων και των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.
- 5) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων έχει παραγραφεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «**Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί** σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

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 επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 της ΠΟΛ. 1095/2011, η οποία αναφέρεται στην ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) προκύπτει ότι η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου αποδεικνύει τους λόγους για τους οποίους θεώρησε ότι η προσφεύγουσα απέκρυψε εισοδήματά της και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις. Ειδικότερα, στον ισχυρισμό

α) περί κατάθεσης χρημάτων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της από τη λειτουργία του καταστήματός της και μισθωμάτων από ενοικίαση ακινήτων που κατείχε, ο έλεγχος επισημαίνει ότι

ελήφθησαν υπ' όψιν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον υπολογισμό των διαφορών και τα ποσά των καταθέσεων δεν δικαιολογούνται από τα έσοδα αυτά,

β) περί αποκλειστικής ενασχόλησης του συζύγου της με το καφέ-μπαρ που λειτουργούσε επ' ονόματί της, ότι η ίδια δεν είχε σχέση με τη διακίνηση χρημάτων μέσω τραπεζικών λογαριασμών της, ούτε και μπορεί να δώσει κάποια εξήγηση επ' αυτών και ότι ο πεθερός της έδινε στο σύζυγό της χρήματα για να τα βάλει στον τραπεζικό του λογαριασμό και ακολούθως τα ζητούσε πίσω, ο έλεγχος επισημαίνει ότι δεν υπάρχουν στοιχεία πλην της δικής της προφορικής μαρτυρίας, που να αποδεικνύουν κάτι τέτοιο,

γ) περί μη αύξησης της προσωπικής της περιουσίας και ότι στο τέλος κάθε φορολογικής χρήσης οι τραπεζικοί της λογαριασμοί ήταν σχεδόν μηδενικοί, ο έλεγχος επισημαίνει ότι η μη ύπαρξη υπολοίπου στο τέλος του έτους στους λογαριασμούς, δεν σημαίνει αυτόματα ότι τα χρήματα δεν βρίσκονται κάπου αλλού ή ότι δεν έχει γίνει ανάλωσή τους, επαναλαμβάνοντας ότι υπολογίσθηκαν προς καταλογισμό μόνο οι πρωτογενείς καταθέσεις, που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Επειδή, η προσφεύγουσα τόσο στο υπ' αριθ./.....2014 υπόμνημα (σημείωμα εξηγήσεων) που κατέθεσε στο Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ , όσο στο υπ' αριθ./.....2015 σημείωμα εξηγήσεων που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. , όσο και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της επαναλαμβάνει τους ίδιους ισχυρισμούς, δίχως να επικαλείται νέα στοιχεία που θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν το ύψος της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας της, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και τις οικείες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος α) για τη χρήση 2007 τόσο η διαφορά από τα ελευθέρια επαγγέλματα βάσει της έκθεσης ελέγχου όσο και βάσει της υπ' αριθ. οριστικής πράξης είναι 305.156,20 € , ενώ η διαφορά στην οποία αναφέρεται η προσφεύγουσα οφείλεται στην καταβολή μετρητών ύψους 24.684,80 € για αγορά ακινήτου στη χρήση 2007 (σχετ. η παρ. 4 και 8 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011) και β) για τη χρήση 2009 τόσο η διαφορά από τα ελευθέρια επαγγέλματα βάσει της έκθεσης ελέγχου όσο και βάσει της υπ' αριθ. οριστικής πράξης είναι 89.484,70 € , με τη διαφορά να έγκειται στον επαναυπολογισμό (αύξηση) των εκπτώσεων δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994 για τη χρήση 2009.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. στον υπολογισμό της διαφοράς, για διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας τη χρήση 2007, δεν υπολόγισε στις δηλώσεις εισοδήματος το εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών 2.555,00 € , συνεπώς βάσει της δήλωσης εισοδήματος το συνολικό δηλωθέν εισόδημα πρέπει να επαναυπολογιστεί από 33.372,05 € σε 35.927,05 € (εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις 259,65 € , πλέον εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 25.925,81 € , πλέον εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών 2.555,00 € , πλέον από εισόδημα από εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ. 7.186,59 €). Συνεπώς η διαφορά προσαύξησης περιουσίας για τη χρήση 2007 πρέπει να διαμορφωθεί σε 302.601,70 € (καταθέσεις σε λογαριασμούς βάσει έκθεσης ελέγχου

Σ.Δ.Ο.Ε. 313.843,95 € , πλέον αγορά ακινήτου με καταβολή μετρητών 24.684,80 € , μείον εισόδημα βάσει δήλωσης 35.927,05 €).

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι «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. ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω για την υπό κρίση υπόθεση δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων διότι είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου έρευνας και επεξεργασίας από το ΣΔΟΕ πριν από τις 31/12/2013 .

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ: και ειδικότερα: α) την επικύρωση των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα και του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 18 ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 και β) την τροποποίηση της υπ' αριθ.

..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην παρούσα απόφαση.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€
----------------------------	--------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007

Διαφορά φόρου	26.219,31€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	31.463,17€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	57.682,48€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της προσφεύγουσας	305.156,20€	302.601,70€
Διαφορά φόρου	119.837,90€	118.816,10€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	143.805,48€	142.579,32€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	263.643,38€	261.395,42€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009

Διαφορά φόρου	16.580,54€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.896,65€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.477,19€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Διαφορά φόρου	25.224,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	30.269,70€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.494,45€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€
----------------------------	--------------

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός έκτακτη εφάπαξ εισφορά άρθρου 18 ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.000,00€
----------------------------	-------------------

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 ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).