



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13.3.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 213160429772

Αριθμός απόφασης: 550

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18.5.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ΤΚ, κατά

- της με αρ./17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006,
- της με αρ./17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007,
- της με αρ./17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008,
- της με αρ./17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,
- της με αρ./17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010,

- της με αρ./17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2005,
- της με αρ./17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006,
- της με αρ./17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007,
- της με αρ./17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008,
- της με αρ./17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2009,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αρ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (τμήμα Δ' Τριμελές) περί αναπομπής της υπό κρίση υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 24.2.17 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και εισοδήματος.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18.5.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 αρ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (τμήμα Δ' Τριμελές) αναπέμφθηκε η εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία μας, καθώς ακυρώθηκε η με αρ./2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία είχε απορριφθεί η εν λόγω προσφυγή ως εκπρόθεσμη.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 117.408,50 € (=469.634,00 € X 25%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/15, λόγω σύνταξης ανακριβών ως προς την αξία πώλησης συμβολαίων ακινήτων με απόκρυψη συναλλαγής (αξίες μικρότερες των πραγματικών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του ΠΔ 186/92.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 282.655,94 € (=1.130.623,78 € X 25%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/15, λόγω σύνταξης ανακριβών ως προς την αξία πώλησης συμβολαίων ακινήτων με απόκρυψη συναλλαγής (αξίες μικρότερες των πραγματικών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του ΠΔ 186/92.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 95.974,14 € (=383.896,59 € X 25%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/15, λόγω σύνταξης ανακριβών ως προς την αξία πώλησης συμβολαίων ακινήτων με απόκρυψη συναλλαγής (αξίες μικρότερες των πραγματικών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του ΠΔ 186/92.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 29.142,84

€ (=116.571,36 € X 25%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/15, λόγω σύνταξης ανακριβών ως προς την αξία πώλησης συμβολαίων ακινήτων με απόκρυψη συναλλαγής (αξίες μικρότερες των πραγματικών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του ΠΔ 186/92.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 18.765,50 € (=75.062,00 € X 25%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/15, λόγω σύνταξης ανακριβών ως προς την αξία πώλησης συμβολαίων ακινήτων με απόκρυψη συναλλαγής (αξίες μικρότερες των πραγματικών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του ΠΔ 186/92.

Με την υπ' αριθ./17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 68.072,69 € πλέον πρόσθετου φόρου 81.687,23 €.

Με την υπ' αριθ./17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 153.324,75 € πλέον πρόσθετου φόρου 183.989,70 €.

Με την υπ' αριθ./17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 53.150,57 € πλέον πρόσθετου φόρου 63.780,68 €.

Με την υπ' αριθ./17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 7.850,26 € πλέον πρόσθετου φόρου 9.240,31 €.

Με την υπ' αριθ./17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 11.921,49 € πλέον πρόσθετου φόρου 14.305,79 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 24.2.17 Εκθέσεων Ελέγχου ΚΒΣ και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων, ο οποίος κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα ασκούσε τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών χρηματοδοτικής μίσθωσης καθώς και εκμετάλλευσης κινηματογράφου (όπως προκύπτει από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου TAXIS), ασκούσε και τη δραστηριότητα αγοραπωλησίας ακινήτων για την οποία διαπιστώθηκε ότι διενήργησε πωλήσεις ακινήτων με αξίες μεγαλύτερες από τις αναγραφόμενες στα συμβόλαια πώλησης με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Συγκεκριμένα σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου εισοδήματος «...Με το υπ αριθ./2014 διαβιβαστικό έγγραφο το ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ μας απέστειλε το υπ αριθ./2014 ΥΣΕ με το από 31-7-2014 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ που αφορά την παραπάνω επιχείρηση (υπόθεση με αριθ./2014) σύμφωνα με το οποίο ο ανωτέρω ελεγχόμενος διενήργησε αγοροπωλησίες ακινήτων με αξίες μεγαλύτερες από τις αναγραφόμενες στα συμβόλαια πώλησης με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον ίδιο και την καταβολή μειωμένου φόρου μεταβίβασης ακινήτων από τον ίδιο η τους αντισυμβαλλόμενους. Τα στοιχεία αυτά που προκύπτουν από το ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ του ΣΔΟΕ κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 και 4 του Ν. 2238/94 θεωρούνται νέα συμπληρωματικά στοιχεία καθόσον οι αγοροπωλησίες ακινήτων από τον ελεγχόμενο χαρακτηρίστηκαν από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως

εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του Ν 2238/94 το οποίο προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής με την έκδοση μερικών φύλλων ελέγχου.

Συγκεκριμένα στην από 27-6-2012 έκθεση του ελέγχου του και στη σελίδα 133 αυτής έχει διατυπωθεί ΡΗΤΗ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ΕΛΕΓΧΟΥ στην οποία αναγράφεται: Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 68 § 4 του Ν. 2238/94.....Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό Φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό'.

Εκ των ανωτέρω εκτεθέντων και επειδή μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου εξακολουθούν να ισχύουν οι επί μέρους ρητές επιφυλάξεις τις οποίες έχουμε αναλυτικά αναπτύξει ανά πηγή Φορολογητέου εισοδήματος στις σελίδες 33, 35-36, 37 και 44 της παρούσας έκθεσης ελέγχου εκδίδουμε μερικά φύλλα ελέγχου, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επίσης επιβλήθηκαν από το ΚΕΦΟΜΕΠ πρόστιμα της μη θεώρησης και μη τήρησης των προβλεπομένων βιβλίων για την δραστηριότητα αυτή

Κατόπιν αυτού εκδόθηκε από την υπηρεσία μας η με αριθ. 29/09/2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου. Ύστερα από την πιο πάνω αναγραφόμενη εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας, διενεργήσαμε επανέλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος της παραπάνω διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 "Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος" καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05 και διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ

.....Από την επεξεργασία των ανωτέρω απαντητικών εγγράφων των τραπεζικών ιδρυμάτων προέκυψε ότι ο ανωτέρω ελεγχόμενος διενήργησε αγοραπωλησίες ακινήτων με **αξίες μεγαλύτερες** από τις αναγραφόμενες στα συμβόλαια πώλησης με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον ίδιο και την καταβολή μειωμένου φόρου μεταβίβασης ακινήτων από τον ίδιο ή τους αντισυμβαλλόμενους. Οι διαφορές στις αναγραφόμενες αξίες των αγοραπωλησιών των ακινήτων διαπιστώθηκαν κυρίως από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου προσώπου. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζουμε συνοπτικά ανά αγοραστή και ακίνητο τις δηλωθείσες βάσει συμβολαίου και τις πραγματικές αξίες της πώλησης βάσει των τραπεζικών εγγράφων ως εξής:

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται **ανά χρήση** τα συνολικά ποσά των αναγραφέντων στα συμβόλαια αξιών καθώς και οι αξίες πώλησης που προέκυψαν από τα τραπεζικά έγγραφα (πραγματικές αξίες πώλησης) και η διαφορά τους:

ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ	ΠΟΣΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ	ΠΟΣΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2005	7	251.470,62	721.104,62	469.634,00

2006	10	714.842,78	1.845.466,56	1.130.623,78
2007	6	498.403,41	882.300,00	383.896,59
2008	2	152.233,64	268.805,00	116.571,36
2009	1	47.438,00	122.500,00	75.062,00
ΣΥΝΟΛΟ		1.664.388,45	3.840.176,18	2.175.787,73

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο ελεγχόμενος, όπως αναφέρεται στο παραπάνω ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ, άσκησε την δραστηριότητα αγοροπωλησίες ακινήτων την οποία δραστηριότητα χαρακτήρισε το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως εισόδημα υπό εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 28 του Ν 2238/94 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθ. κέρδη από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής βάσει των συμβολαίων αγοράς και πώλησης των ακινήτων με την έκδοση μερικών φύλλων ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στα οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διέθετε τα απαιτούμενα στοιχεία, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 68 § 4 του Ν. 2238/94,

Τα ακαθόριστα έσοδα από αγοροπωλησίες ακινήτων που προσδιορίστηκαν από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. έχουν ανά χρήση ως εξής.

Επίσης επιβλήθηκαν από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. τα πρόστιμα της μη θεώρησης και μη τήρησης των προβλεπομένων βιβλίων για την δραστηριότητα αυτή

Με το από 31-7-2014 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής που εστάλη στην Υπηρεσία μας προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος διενέργησε πωλήσεις ακινήτων με αξίες μεγαλύτερες από τις αναγραφόμενες στα συμβόλαια πώλησης με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον ίδιο και την καταβολή μειωμένου φόρου μεταβίβασης ακινήτων από τον ίδιο η τους αντισυμβαλλόμενους

Οι διαφορές συγκεντρωτικά ανά χρήση που προκύπτουν μεταξύ των αξιών που αναγράφονται στα συμβόλαια πώλησης των ακινήτων και των πραγματικών που προέκυψαν βάσει τραπεζικών εγγράφων από τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε είναι οι παρακάτω

ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ	ΠΟΣΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ	ΠΟΣΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2005	7	251.470,62	721.104,62	469.634,00
2006	10	714.842,78	1.845.466,56	1.130.623,78
2007	6	498.403,41	882.300,00	383.896,59
2008	2	152.233,54	268.805,00	116.571,36
2009	1	47.438,00	122.500,00	75.062,00
ΣΥΝΟΛΟ		1.664.388,45	3.840,176,18	2.175.787,73

.....

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Όπως αναφέρεται και παραπάνω ο ελεγχόμενος κατά τις χρήσεις 2005 έως 2009 υπέπεσε, στις παρακάτω παρατυπίες -παραλήψεις, παραβάσεις:

Απέκρυψε τις πραγματικές αξίες πώλησης ακινήτων αναγραφόμενες στα συμβόλαια πώλησης αξίες πολύ μικρότερες των πραγματικών με συνέπεια **την απόκρυψη φορολογητέας ύλης από**

τον ίδιο και την καταβολή μειωμένου φόρου μεταβίβασης ακινήτων από τον ίδιο ή τους αντισυμβαλλόμενους.

Για την δραστηριότητα αγοραπωλησίες ακινήτων δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. βιβλία και καταλογίσθηκαν από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕΠ οι σχετικές παραβάσεις και επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.....»

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός εισοδήματος των υπό κρίση χρήσεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη έκδοση φύλλων ελέγχου υπό επιφύλαξη. Τα επικαλούμενα από τον έλεγχο ως νέα στοιχεία δεν είναι νέα καθώς ήταν στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης εξαρχής.

2. Παραγραφή των χρήσεων 2005 έως και 2008.

3. Πρόκειται για ακίνητα των οποίων η αξία υπολογίσθηκε ορθά με την αντικειμενική μέθοδο και επομένως αυτή η αξία έπρεπε να ληφθεί υπόψη στην υπό κρίση περίπτωση. Ο έλεγχος χωρίς να έχει δικαίωμα αμφισβήτησε την αντικειμενική αξία και προχώρησε σε προσδιορισμό της αξίας με βάση τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών χωρίς μάλιστα να σκεφθεί ότι μεταξύ πωλητών και αγοραστών ενδέχεται να υπάρχουν και άλλες οικονομικές συναλλαγές.

4. Δεν προκύπτει κερδοσκοπική πρόθεση από τις αγοραπωλησίες ακινήτων. Δεν υπόκειται σε φόρο το κέρδος από αύξηση του κεφαλαίου του ιδιώτη όταν αυτό οφείλεται σε διαφορά τιμών από την αγορά περιουσιακού στοιχείου και την μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου πώλησή του με κέρδος διότι δεν υπάρχει πρόθεση κερδοσκοπίας.

5. Έλλειψη νομικής και ουσιαστικής βάσης των πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Δεν καταβλήθηκαν ποσά πέραν των αναγραφομένων στα συμβόλαια αγοραπωλησίας.

6. Με το αρ. ΔΕΔ.....ΕΙ2017ΕΜΠ/22.9.17 υπόμνημα του προσφεύγοντος στην Υπηρεσία μας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη έκδοση/ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων που έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής της υπό κρίση περίπτωσης δεν συνιστά παράβαση και δεν επιφέρει την επιβολή προστίμου.

7. Με το αρ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/3.12.19 υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας μετά την αναπομπή της υπόθεσης με την αρ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, ο προσφεύγων επικαλείται παραγραφή για όλες τις χρήσεις, εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68§4 του ν. 2238/1994, παραβίαση των αρχών ισότητας και χρηστής διοίκησης, και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ως προς τον πρόσθετο φόρο.

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

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων , προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η

οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.2238/94: «2. 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.....

4. Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Η αίτηση για τη Διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 3296/2004, όπως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων 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, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 3296/2004: «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 περαιούμενες 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων

νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ (σκέψη 7) ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1165/2018 της ΑΑΔΕ: «...σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ' αριθμ. ΝΣΚ 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. 2238/1994, δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων. Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη

δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείπει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ. 1 αρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ. εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ. 1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η **φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς

απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, με το άρθρο 32§3 του ν. 4646/2019, εισήχθη στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία: «Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και **εντός πενταετίας**, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, **πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής** σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. [2238/1994](#) ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. [2859/2000](#). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: α) Στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης, καθώς και στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών. β) Στις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας,

εφόσον από τα ανωτέρω πρόσωπα εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, εκτός της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αντισυμβαλλομένου και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΠΔ 186/92: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται. Κατ' εξαίρεση, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη-καταναλωτή, η διεύθυνση του και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας. Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο αριθμός φορολογικού μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθόγραφου, καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17§4 του ΠΔ 186/92: «Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο

με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α`179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. ...»

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί παραγραφής:

1. Υποβλήθηκαν εμπροθέσμως οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν βάσει του υπ' αριθ./2014 ΥΣΕ και του από 31-7-2014 πληροφοριακού δελτίου για την επιχείρηση του προσφεύγοντος που απεστάλη με το υπ αριθ./2014 διαβιβαστικό έγγραφο του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την από 27.6.12 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 18^{ου} ειδικού συνεργείου, ο προσφεύγων έχει περαιώσει με αυτοέλεγχο τις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 βάσει των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004. Βάσει, δε, των διατάξεων του άρθρου 32§3 του ν. 4646/2019 σε περίπτωση που μετά από περαίωση περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, εντός πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, και εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν κατά το τελευταίο έτος της αρχικής πενταετούς παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα έτος.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, όσον αφορά τη χρήση 2005, τα ανωτέρω στοιχεία είναι στοιχεία που η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη της και επομένως είναι συμπληρωματικά κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 με βάση τα οποία μπορούσε να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή για τη χρήση αυτή εντός δεκαετίας, ήτοι μέχρι και τις 31.12.2016. Δεδομένου, όμως, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ χρήσης 2005

εκδόθηκαν στις 24.2.2017, η εν λόγω χρήση κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων είχε παραγραφεί.

Όσον αφορά τις χρήσεις 2006 και 2007 τα ανωτέρω στοιχεία είναι στοιχεία που η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη της και επομένως είναι συμπληρωματικά κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 με βάση τα οποία μπορούσε να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή για τις χρήσεις αυτές εντός δεκαετίας, ήτοι μέχρι και τις 31.12.2017 & 31.12.2018, αντίστοιχα. Δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ χρήσεων 2006 και 2007 εκδόθηκαν στις 24.2.2017, οι εν λόγω χρήσεις κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων δεν είχαν παραγραφεί.

Όσον αφορά τη χρήση 2008, τα ανωτέρω στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης κατά το τελευταίο έτος της αρχικής πενταετούς παραγραφής, και συνεπώς το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατάθηκε κατά ένα έτος, ήτοι μέχρι και τις 31.12.2015. Δεδομένου, όμως, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ χρήσης 2008 εκδόθηκαν στις 24.2.2017, η εν λόγω χρήση κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων είχε παραγραφεί.

Όσον αφορά τη χρήση 2009, τα ανωτέρω στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πριν την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31.12.2015. Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διατάξεις, και δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ χρήσης 2009 εκδόθηκαν στις 24.2.2017, η εν λόγω χρήση κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων είχε παραγραφεί.

Επειδή, όσον αφορά τους λοιπούς ισχυρισμούς, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις 24.2.17 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν

κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

18

Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		63.780,68 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			26.575,29 €	26.575,29 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			29.099,94 €	29.099,94 €
Σύνολο για Καταβολή	50.100,75 €	167.032,00 €	158.926,54 €	108.825,79 €

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18.5.17** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α. Την αποδοχή αυτής ως προς τις με αρ. &/2017 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2005, 2008 & 2009, αντίστοιχα, και ως προς τις με αρ. &/2017 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2005 χρήσεων 2005, 2008 & 2009, αντίστοιχα, και την ακύρωση των πράξεων αυτών λόγω παραγραφής.

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. &/2017 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσεων 2006 & 2007.

Γ. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. &/2017 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2006 & 2007, αντίστοιχα, και την τροποποίηση αυτών όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2005
Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015 **0,00 €**
- Υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006
Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015 **282.655,94 € (=1.130.623,78 € X 25%)**
- Υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007
Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015 **95.974,14 € (=383.896,59 € X 25%)**
- Υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008
Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015 **0,00 €**
- Υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2009
Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015 **0,00 €**
- Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2005

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

- Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2006

Διαφορά φόρου	153.324,75 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.41157/13	76.662,38 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.41157/13	83.945,30 €
Σύνολο για Καταβολή	313.932,43 €

- Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2007

Διαφορά φόρου	53.150,57 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.41157/13	26.575,29 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.41157/13	29.099,94 €
Σύνολο για Καταβολή	108.825,79 €

- Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2008

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

- Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2009

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.