



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 04/05/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 889

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από /**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... » με **ΑΦΜ** κατοίκου δημοτικού διαμερίσματος, Τ.Κ., κατά των α) με αριθμ. **2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση από 01-01-2005 έως 31-12-2005), β) με αριθμ. **-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση από 01-01-2006 έως 31-12-2006), γ) με αριθμ. **2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση από 01-01-2007 έως 31-12-2007), δ) με αριθμ. **-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση από 01-01-2008 έως 31-12-2008), ε) με αριθμ. **2017** οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση από 01-01-2009 έως 31-12-2009), στ) με αριθμ. -**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση από 01-01-2010 έως 31-12-2010), ζ) με αριθμ. -**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008 (χρήση από 01-01-2007 έως 31-12-2007) και η) με αριθμ. -**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2011 (χρήση από 01-01-2010 έως 31-12-2010) και των συνημμένων σχετικών εκθέσεων ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από -2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από -**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 3.172,66 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ύψους 3.807,19 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.979,85 €.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 17.366,36 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ύψους 20.839,63 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 38.205,99 €.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 56.067,98 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ύψους 67.281,58 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 123.349,56 €.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008), της Προϊσταμένης

της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 17.496,11 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ύψους 20.995,33 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 38.491,44 €.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 4.229,09 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ύψους 5.074,91 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 9.304,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 8.079,38 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ύψους 9.695,26 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 17.774,64 €.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά έκτακτης εισφοράς ποσού 4.000,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. -**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής Εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011(διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά έκτακτης εισφοράς ποσού 1.090,33 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος διαχειριστικών περιόδων από 1/1-31/12/2005 έως και 1/1-31/12/2010, δυνάμει της υπ' αρ. 656/11.10.2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καθότι προέκυψε προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμόν πρωτ. 626/06-09-2017 έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 5-9-2017 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Γ' Υποδιεύθυνσης-Τμήμα Δ1 Ερευνών, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, κατόπιν σχετικού εγγράφου που συνέταξε το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας Πρόνοιας, στα πλαίσια έρευνας που πραγματοποίησε στο Γενικό Νοσοκομείο σχετικά με την υπερβολικά μεγάλη χρήση οστικών μοσχευμάτων σε επεμβάσεις σπονδυλοδεσίας στην Νευροχειρουργική κλινική. Κατόπιν τούτου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε αιτήθηκε το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για τα έτη 2005-2010, προκειμένου να

διαπιστωθεί αν υπάρχει αδικαιολόγητη αύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, ο οποίος τελούσε Δ/ντης της Νευροχειρουργικής κλινικής του Από την επεξεργασία των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών και χρηματιστηριακών του συναλλαγών, προέκυψαν οι πρωτογενείς καταθέσεις και αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κατέληξαν στο πόρισμά τους, το οποίο αναγράφεται στην από 2017 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος και στην από /2017 Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με το πόρισμα των εν λόγω εκθέσεων ελέγχου, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, η οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχεται ως εξής :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (βάσει δηλώσεων του προσφεύγοντος)	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2006	84.709,28	76.768,00	7.941,28	7.941,28
2007	102.206,76	58.748,01	43.458,75	43.458,75
2008	202.638,81	62.385,62	140.253,19	140.253,19
2009	106.394,63	61.516,34	44.878,29	44.878,29
2010	71.653,33	59.552,93	12.100,40	12.100,40
2011	70.685,65	49.756,35	20.929,30	20.929,30
ΣΥΝΟΛΟ	638.288,46	368.727,25	269.561,21	269.561,21

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου -2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη νομίμως διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος σε βάρος του, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει οιαδήποτε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα υπό κρίση οικονομικά έτη, είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο έκδοσης αυτών.
- 2) Τα πορίσματα του ελέγχου, όπως αυτά αποτυπώνονται στο κρινόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, είναι παντελώς εσφαλμένα και ουδόλως αποδεικνύεται η συνδρομή των ισχυρισμών του ελέγχου.
- 3) Οι προσβαλλόμενες έχουν εκδοθεί με βάση εσφαλμένους υπολογισμούς και κατ'εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων που προκύπτουν από τα δηλωθέντα για τις επίμαχες (αλλά και τις

προηγούμενες) χρήσεις εισοδήματα του, καθώς και της κίνησης των τραπεζικών του λογαριασμών.

- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της εφαρμογής του ηπιότερου νόμου, κατά το μέρος που αφορά στην επιβολή του πρόσθετου φόρου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006 έως και 2011 (χρήσεων 2005-2010)

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 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 στο άρθρο 18 παρ. 3 περ. δ' του ν. 3758/2009 "3. Περί της έκτακτης οικονομικής εισφοράς" ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. [2717/1999](#) (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την απόφαση **2934/2017** του Συμβουλίου της Επικρατείας η οποία έγινε δεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ με την ΠΟΛ 1194/2017, έχει κριθεί ότι, **δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην**

ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής, δεδομένου ότι «....δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το [άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β](#), σε συνδυασμό με το [άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ](#).....».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [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 προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 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, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣΤΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς

δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣΤΕ 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, 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας 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 δημοσίευσής 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, έχει κριθεί νομολογιακά, με την απόφαση [ΣΤΕ 172/2018](#) (τμήμα Β'), ότι, «ούτε η **ανώνυμη καταγγελία**, για την οποία συντάχθηκε το 3639/2011 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δυνάμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της Α'Υ.Ο. [ΠΟΛ.1019/28.1.2011](#) -αντί της διάταξης της [παρ. 4](#) του [άρθρου 9](#) του ν. [3888/2010](#), στην οποία αναφέρεται το Δημόσιο με το προμνημονευόμενο υπόμνημα του- ικανά να δικαιολογήσουν την

έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. άρθρο 72 παρ. 1 ν. [4174/2013](#)).....».

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

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

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα οικονομικά έτη 2006 έως και 2011 (χρήσεις 2005 έως 2010,) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. - 2017 έγγραφο της Γ' Υποδιεύθυνσης-Τμήμα Δ1 Ερευνών, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 2017 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου προς τη Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. -2017 εντολή ελέγχου από την φορολογούσα αρχή και καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας, που προέκυψε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγράφεται εντός της πενταετίας, δεδομένου ότι βάσει της απόφασης 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έγινε δεκτή από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1194/2017 έχει κριθεί ότι **δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή**, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση αρχικού ή συμπληρωματικού φύλλου και, συνεπεία τούτου, το εν λόγω δικαίωμα για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ 1 του ως άνω νόμου και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Από την ως άνω έκθεση ελέγχου, για τη σύνταξη της οποίας αφορμή αποτέλεσε η ως άνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δεν προκύπτει, πέραν της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, κάποιο πληροφοριακό στοιχείο που να δικαιολογεί την διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και ακολούθως την επέκταση του χρόνου παραγραφής στη δεκαετία.

Βάσει των ανωτέρω, για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής έχει παρέλθει κατά την 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016, αντίστοιχα, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Επειδή το άρθρο 29 του ν 3986/2011 (ΦΕΚ Α'152/1-7-2011) ορίζει τα εξής «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων [12.000] ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ..4. Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε....». Περαιτέρω με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται ότι: «Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις β) τα φύλλα ελέγχου και γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Γενομένου δεκτού του ισχυρισμού περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, σύμφωνα με τα ως άνω προεκτιθέμενα και λόγω της μη υφιστάμενης πλέον διαφοράς εισοδήματος, η οποία αποτελεί τη βάση υπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ο ισχυρισμός περί ακυρώσεως της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011 γίνεται αποδεκτός.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών που αφορούν τις εν λόγω χρήσεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από /**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** των : α) με αριθμό **2017**, **-2017**, **-12-2017**, **-2017**, **-2017** και **-2017** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα και β) των : **2017** και **-2017** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2011, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.