



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 24/04/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **833**

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 **../01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στη, επί της οδού αρ. ...-Τ.Κ., κατά: **α)** της με αριθμ. **.../..../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, **β)** της με αριθμ. **.../..../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 2010, **γ)** της με αριθμ. **.../..../2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 2010 και **δ)** της με αριθμ. **...../..../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από **../01-2018** 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 ..-01-2018 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.-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 262.490,31€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 314.988,37€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 577.478,68€.

-Με την υπ' αριθμ.-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 131.487,57€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 157.785,08€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 289.272,65€.

-Με την υπ' αριθμ.-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό προστίμου ύψους 131.590,96€.

-Με την υπ' αριθμ.-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό εισφοράς ύψους 24.513,95€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2010 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, δυνάμει της υπ' αριθμ.-12-2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στη χρήση 2010 διαπιστώθηκε ότι κατατέθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 2010 στον υπ' αρ. λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα διάφορες επιταγές. Για την πηγή προέλευσης των ως άνω επιταγών η Δ.Ο.Υ. απέστειλε τα υπ' αρ.-03-2017,-04-2017,-04-2017,-10-2017 και-10-2017 εμπιστευτικά έγγραφα στη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας προκειμένου να της χορηγηθούν αντίγραφα των εν λόγω επιταγών. Με τα υπ' αρ./..../2017,/..../2017,/..../2017 και/..../2017 έγγραφα

της η Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. αντίγραφα των ανωτέρω επιταγών καθώς και διευκρινήσεις επί αυτών.

Σύμφωνα με τις επιταγές που αποστάλθηκαν από την Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας και με το με αρ. πρωτ./2017 (αρ.πρωτ.εισερχ./-04-2017) έγγραφο του Υποθηκοφυλακείου σύμφωνα με το οποίο συντάχθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 τα υπ' αρ. .../2010, .../2010, .../2010, .../2010 και .../2010 συμβόλαια αγοροπωλησίας ακινήτων στα οποία ο προσφεύγων συμβλήθηκε ως πωλητής, διαπιστώθηκαν διαφορές στα τιμήματα που έλαβε ο προσφεύγων για τις υπό κρίση αγοραπωλησίες και συνεπώς προέκυψε αποκρυβείσα ύλη ύψους 590.131,40€. Περαιτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλλε στα πλαίσια του ν.4446/2016 την υπ' αρ./-10-2017 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/04/2010-30/06/2010 και την υπ' αρ./-10-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 δηλώνοντας οικειοθελώς την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το ακίνητο που πουλήθηκε με το υπ' αρ./-05-2010 συμβόλαιο, ως εκ τούτου η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη διαμορφώθηκε στο ποσό των 526.363,87€.

Ο έλεγχος αφού διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 526.363,87€, έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 2010 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ). Επιπλέον, προσδιόρισε στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/1994 και το καθαρό εισόδημα και ο φόρος επαναπροσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 και 34 του Ν. 2238/1994 και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2859/2000 σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων τα ακαθάριστα έσοδα στην Φορολογία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προσδιορίζονται όπως στην Φορολογία Εισοδήματος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση του 2010 είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων.
- 2) Η έκθεση ελέγχου, επί της οποίας θεμελιώνονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και η εν γένει απόρριψη των αντιρρήσεων του, είναι ανατιολόγητη και αναπόδεικτη, στηριζόμενη σε πρόδηλη πλάνη, ως προς τη δήθεν ευρεθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, προΐσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 57 παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97** που ρητά ορίζεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία 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 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 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 τυγχάνουν 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 το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010,) έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αρ. .../.../...-12-2016 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 και από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών σε αντιπαραβολή με τα συμβόλαια αγοραπωλησίας, διαπιστώθηκε ότι κατά το υπό κρίση έτος κατατέθηκαν στον υπ' αρ. λογαριασμό της Τράπεζας διάφορες επιταγές. Για την πηγή προέλευσης των ως άνω επιταγών η Δ.Ο.Υ. απέστειλε τα υπ' αρ. .../...-03-2017, .../...-04-2017, .../...-04-2017, .../...-10-2017 και .../...-10-2017 εμπιστευτικά έγγραφα στη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας προκειμένου να της χορηγηθούν αντίγραφα των εν λόγω επιταγών. Με τα υπ' αρ. .../.../2017, .../.../2017, .../.../2017 και .../.../2017 έγγραφα της η Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. αντίγραφα των ανωτέρω επιταγών καθώς και διευκρινήσεις επί αυτών. Σύμφωνα με τα ανωτέρω και από την αντιπαραβολή με τα συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων, στα οποία ο προσφεύγων συμβλήθηκε ως πωλητής, διαπιστώθηκαν διαφορές στα τιμήματα που έλαβε ο προσφεύγων για τις υπό κρίση αγοραπωλησίες και ως εκ τούτου προέκυψε αποκρυβείσα ύλη ύψους 526.363,87€. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια 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 φόρων και προστίμων του Κ.Β.Σ. στη χρήση 2010, έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, ήτοι 31/12/2016, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000 και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου 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, εφόσον οι τραπεζικές επιταγές και τα τραπεζικά παραστατικά από την Τράπεζα Πειραιώς **περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατόπιν δικού της αιτήματος** και στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου. Τα αιτήματα δε της ελέγχουσας φορολογικής αρχής προς την Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας υποβλήθηκαν κατά το έτος 2017, δηλαδή σε χρόνο που είχε ήδη εκπνεύσει η προθεσμία του αρχικά προβλεπόμενου από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 84 του ν.2238/94 χρόνου παραγραφής για την επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2010. Συνεπώς, τα ληφθέντα αντίγραφα των τραπεζικών επιταγών δε δύναται να αποτελέσουν συμπληρωματικό στοιχείο.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός περί παραγραφής για την έκδοση των πράξεων Κ.Β.Σ, Εισοδήματος και Φ.Π.Α. γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών που αφορούν την εν λόγω χρήση.

Επειδή περαιτέρω 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **../01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση**: **α)** της με αριθμ. **....../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, **β)** της με αριθμ. **....../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 2010, **γ)** της με αριθμ. **....../2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 2010 και **δ)** της με αριθμ. **....../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.