



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 02/04/2018

Αριθμός απόφασης: 736

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/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/28-03-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, του «..... του» με ΑΦΜ, με διεύθυνση κατοικίας στη, επί της οδού αρ. ...-Τ.Κ., κατά:

α) της με αριθμ./06-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, β) της με αριθμ./06-11-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 5 του Ν. 3833/2010 του έτους 2009, και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, 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 ...-2017 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 ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος και του από .../2018 συμπληρωματικού υπομνήματος με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ, 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.06-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 16.961,74 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 20.354,09 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 37.315,83 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 5 του ν. 3833/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων ύψους 459,47 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 551,37 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.010,84 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2008-2013 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση το άρθρο 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./29-09-2014 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. ΔΕΣ - Δ' ΕΞ 2014/31-03-2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού σχεδιασμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προς τη Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε, σε φωτοαντίγραφο, καταγγελία με δυσνόητη υπογραφή, με την οποία καταγγέλθηκε μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή στην οποία εμπλέκονταν αντίστοιχα οι Πρόεδροι των Συνεταιρισμών Φαρμακοποιών, (ΣΥΦΑ),,, και, λόγω της πώλησης φαρμάκων σε ιδιωτικές φαρμακαποθήκες, αντί των φαρμακείων, με μειωμένες τιμές και η διαφορά καταβάλλονταν στους ίδιους από τις φαρμακαποθήκες. Βάσει της ως άνω καταγγελίας η εν λόγω φορολογούσα αρχή προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος, (ο οποίος διετέλεσε Πρόεδρος του ΣΥΦΑ ...), μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 3 του Ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1258/06-12-2013.

Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, συντάχθηκε το από .../-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω Σημειώματος Ελεγκτικών Διαπιστώσεων και βάσει της εκτέλεσης του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν ανά έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκε υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ./3-04-2017 υπόμνημα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο υπ' αριθ. πρωτ./-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με τις συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν ανά έτος, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και τα απαντητικά έγγραφα της Διεύθυνσης Κανονιστικής Συμμόρφωσης των Τραπεζών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (βάσει δηλώσεων του προσφεύγοντος)	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2009	212.418,73 €	91.619,65 €	120.799,08 €	120.799,08 €
2010	159.244,88 €	113.297,76 €	45.947,12 €	45.947,12 €
2011	93.367,06 €	124.423,55 €	-31.056,49 €	-31.056,49 €
2012	31.188,99 €	73.157,51 €	-41.968,52 €	-41.968,52 €
2013	21.620,37 €	55.093,01 €	-33.472,64 €	-33.472,64 €
2014	80.414,77 €	18.388,60 €	62.026,17 €	62.026,17 €

Επιπροσθέτως, κατά τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών προϊόντων που διέθετε ο προσφεύγων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα Δελτία Αποστολής –Τιμολόγια που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα και αφορούν σε πληρωμές των ασφαλιστικών ταμείων για λογαριασμό της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΟΕ»-ΑΦΜ, της οποίας τυγχάνει Διαχειριστής και Ο. Μ. με ποσοστό 55%, μέσω των προσωπικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ως ακολούθως:

- ΧΡΗΣΗ 2008 συνολικό ποσό ύψους 92.477,68 €.
- ΧΡΗΣΗ 2009 συνολικό ποσό ύψους 81.648,64 €.

- ΧΡΗΣΗ 2010 συνολικό ποσό ύψους 92.705,98 €.
- ΧΡΗΣΗ 2011 συνολικό ποσό ύψους 57.346,99 €.

Παράλληλα ο έλεγχος αποδέχτηκε:

α) Ότι ορισμένες καταθέσεις, (ποσό ύψους 15.500€ στη χρήση 2008 και ποσό ύψους 17.300,00 € στη χρήση 2009), προέρχονται από χρήματα της ως άνω ομόρρυθμης εταιρίας για την εξόφληση δόσεων εκμίσθωσης ενός αυτοκινήτου μάρκας MERCEDES E200 ELEGANCE 1800CC, με την μορφή leasing, στην εταιρία «.....».

β) Ποσό ύψους 14.779,96 € στον με αριθμό GR..... λογαριασμό της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ στη χρήση 2013 που αφορά σε μισθοδοσία της κόρης του προσφεύγοντος και δεν καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

γ) Συνολικό ποσό ύψους 201.577,32 € στον με αριθμό GR..... λογαριασμό της πρώην Αγροτικής Τράπεζας στη χρήση 2008, αφορά σε επανακαταθέσεις και προέρχεται από αναλήψεις που έγιναν από άλλους λογαριασμούς του προσφεύγοντος κατά την ίδια μέρα.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κατέληξε στη διαπίστωση ότι οι παραπάνω απεικονιζόμενες σε πίνακα διαφορές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-**2017** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Πλημμελής εφαρμογή της διάταξης, του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή τέθηκε με το άρθρο 15 παρ 3 του Ν. 3888/2010. Προς το σκοπό της ορθής εφαρμογής της ως άνω διάταξης η Διοίκηση παρείχε διευκρινιστικές οδηγίες με την ΠΟΛ 1095/2011. Με την επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, στο πραγματικό της οποίας ο νομοθέτης δεν προσέδωσε αναδρομικό χαρακτήρα, διενεργούνται τα πέντε τελευταία χρόνια οι φορολογικοί έλεγχοι, ιδίως ο φορολογικός έλεγχος των εμβασμάτων και των πιστωτικών τραπεζικών τους κινήσεων, σε βάθος δεκαετίας. Αποτέλεσμα των φορολογικών αυτών ελέγχων είναι ο χαρακτηρισμός, ως φορολογητέου εισοδήματος, κάθε πιστωτικής τραπεζικής κίνησης, ανεξάρτητα αν αυτή προέρχεται από τον ίδιο τον ελεγχόμενο/δικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού και ανεξάρτητα αν αυτή προέρχεται από γνωστή πηγή που όμως δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος. Έτσι, κατά τη συνήθη πρακτική των φορολογικών αρχών, χαρακτηρίζεται ως φορολογητέο εισόδημα κάθε πιστωτική τραπεζική κίνηση, ακόμα και αν αυτή λαμβάνει χώρα από τον ίδιο δικαιούχο, ακόμη και αν η πιστωτική κίνηση προέρχεται από προηγούμενη ανάληψη μετρητών. Και λαμβάνει αυτό χώρα, διότι ο φορολογούμενος αδυνατεί να προσδιορίσει την αιτία της συναλλαγής, αφού ούτε η οικεία τράπεζα, ούτε ο φορολογούμενος έχουν διαφυλάξει, όπως άλλωστε δεν είχαν νόμιμη υποχρέωση να πράξουν, παραστατικά αιτιολόγησης των τραπεζικών αυτών συναλλαγών, με

αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η αιτία των ελεγχόμενων τραπεζικών κινήσεων, παρά το γεγονός, ότι συχνά λαμβάνουν χώρα από τον ίδιο τον δικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού. Ο καταλογισμός φόρων και προστίμων για οικονομικά έτη προ του έτους 2010 προσκρούει στο άρθρο 78 παρ 2 του Συντάγματος. Η υποστηριζόμενη από τις φορολογικές αρχές αντίθετη εκδοχή, τυγχάνει απαράδεκτη.

- 2) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις/καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Η φορολογική αρχή, αυθαίρετα και αναιτιολόγητα, χαρακτήρισε ως «πρωτογενείς καταθέσεις», στην ελεγχόμενη χρήση 2009, καταθέσεις συνολικού ύψους 134.750,00 €, (45.000,00 € στις 06/03/2009, 23.000,00 € και 46.000,00 € στις 12/03/2009, 1.000,00 € στις 04/06/2009, 1.000,00 € στις 23/06/2009, 1.000,00 € στις 25/08/2009, 2.000,00 € στις 15/10/2009, 500,00€ στις 26/10/2009, 900,00 € στις 30/10/2009 και 1.000,00 € την 18/12/2009), οι οποίες «καλύπτονται» από προηγούμενες, στην ίδια χρήση, αναλήψεις και καταλόγισε αδίκως, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 , φόρο εισοδήματος, έκτακτη εισφορά και πρόσθετο φόρο 120%. Σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους, ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 *«η κρίση της φορολογικής αρχής περί ύπαρξης προσαύξησης θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα»*, κάτι που δεν έπραξε η φορολογική αρχή.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων για το οικονομικό έτος 2010. Πενταετής η παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το συγκεκριμένο οικονομικό έτος. Ειδικώς τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου σε ημεδαπές τράπεζες, ανεξάρτητα του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Για τον λόγο αυτό, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως στοιχεία, τα οποία δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο έφορος κατά τον αρχικό έλεγχο ή την αρχική φορολογική εγγραφή. (Σχετ Δ.Εφ.Αθ. 3820/2016, ΣΤΕ 2934/2017, ΣΤΕ 1738/2017, ΣΤΕ172/2018, Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.265/2017, Απόφαση ΔΕΔ 1980/29-9-2017).

- 4) Αντικείμενο του ελέγχου μπορούν να αποτελέσουν μόνο τα μεγάλα ποσά. Μείωση των πρόσθετων φόρων κατ' εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, (χρήση 2009) και έκτακτης εισφοράς χρήσης 2009.

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 5 παρ. 4 του ν. 3758/2009 “Περί της έκτακτης οικονομικής εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα” ορίζεται ότι: «4. Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α΄)».

Επειδή περαιτέρω 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 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 δημοσιεύσεως 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 δημοσιεύσεως 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 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, 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 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 2010 (χρήση 2009,) έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΔΕΣ - Δ' ΕΞ 2014/31-03-2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού σχεδιασμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προς τη Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε, σε φωτοαντίγραφο, καταγγελία με δυσνόητη υπογραφή, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./29-09-2014 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 και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων στη χρήση 2009, 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 καταγγελία, 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. Επιπροσθέτως δε, τα αναγραφόμενα στην εν λόγω καταγγελία δεν επαληθεύονται από το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ.

Βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2009 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2015 για τη χρήση 2009, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσης 2009, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **../../2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση**: **α)** της με αριθμό/**06-11-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και **β)** της με αριθμό/**06-11-2017** οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 5 του ν. 3833/2010, του έτους 2009, 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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.