



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α5**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604562

**Fax** : 213 1604567

Καλλιθέα 13-03-2018

Αριθμός Απόφασης: 1704

## 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 ισχύει.

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 15-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου Περιστερίου Αττικής, οδός ....., κατά:

Της υπ' αριθ. .... /11-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., 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' αριθ. ....../11-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 82.462,15€ πλέον 98.954,58€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 181.416,73€ για το οικον. έτος 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007),

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Δ.ΕΛ. .... ΕΞ 2012/23-03-2012 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων - Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήμα Α', το οποίο περιήλθε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων (αρχικώς είχε αποσταλεί στην Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου), από διασταυρώσεις που είχε διενεργήσει η 4<sup>η</sup> Ειδική Ομάδα Εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών, μέσω του συστήματος ELENXIS του ίδιου Υπουργείου, σε φορολογούμενους μεγάλου πλούτου, προέκυψε ένας αριθμός φορολογουμένων Φ.Π., με τις εξής, διαπιστώσεις:

*«Α. Στους κωδικούς 781 και 782 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων- πίνακας 6) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003 έως και 2009 έχουν αναγραφεί μεγάλα ποσά τα οποία αφορούν: α) ποσά που προέρχονται από πώληση περιουσιακών στοιχείων, β) ποσά που προέρχονται από λήψη δανείων, γ) συνάλλαγμα.*

*Β. Από την αντιπαραβολή των ποσών που δηλώθηκαν στους κωδικούς 735 και 736 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2004 έως και 2010, με τα ποσά των αξιών των αγορών ακινήτων, τεκμαίρεται σύμφωνα με τους καταβληθέντες φόρους μεταβίβασης ακινήτων, όπως προκύπτει, από αντίστοιχα εκδοθέντα διπλότυπα φόρου μεταβίβασης ακινήτων, ότι δεν δηλώθηκε αγορά ακινήτου ή δηλώθηκαν ανακριβή στοιχεία αγοράς..... Κατόπιν τούτων παρακαλούντο να προβούν σε περαιτέρω έρευνα από τον φυσικό φάκελο των φορολογουμένων.....η επεξεργασία έπρεπε να ολοκληρωθεί μέχρι 20-04-2012 και τα αποτελέσματα να κοινοποιηθούν στη Διεύθυνση Ελέγχων.....».*

Στη συνημμένη, στο ανωτέρω έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, κατάσταση φυσικών προσώπων, περιλαμβανόταν και ο προσφεύγων, ο οποίος είχε δηλώσει στον κωδικό 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 (χρήση 2006), το ποσό των 758.000,00€, ως εισόδημα προερχόμενο από διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

Σύμφωνα με την έκθεση και τις απόψεις του ελέγχου, το ως άνω έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, ο έλεγχος το επεξεργάστηκε ως νέο στοιχείο της παρ. 2 του άρθρ. 68 του Ν. 2238/1994, λόγω της ύπαρξης του οποίου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.

Βάσει του ανωτέρω εγγράφου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../30-12-2013 εντολή τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η οποία εν συνεχεία τροποποιήθηκε στην υπ' αριθμ. ....../30-09-2016 εντολή, με ελεγχόμενες χρήσεις 2000 έως και 2007 (οικ. έτη 2001 έως και 2008).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο:

**A.** Προσδιορίστηκε διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα και της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του (άρθρ. 16 και 17 του Ν. 2238/1994), για το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), η οποία προσαύξησε τα εισοδήματα που δηλώθηκαν κατά το ίδιο οικονομικό έτος, βάσει των διατάξεων του άρθρ. 19 του Ν. 2238/1994, κατά

το ποσό των 197.771,70€.

Κατόπιν αυτού, υπεβλήθησαν από τον προσφεύγοντα, την 07-02-2017, χειρόγραφα, στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Περιστερίου συμπληρωματικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τις χρήσεις 1996, 1998, 2000, 2004, 2006 και 2007 (οικ. έτη 1997, 1999, 2001, 2005, 2007 και 2008) βάσει των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 58 του Ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης, οι οποίες λήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.

Ειδικότερα, όσον αφορά το κρινόμενο οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), ο προσφεύγων με την αντίστοιχη συμπληρωματική δήλωση του Ν. 4446/2016 δήλωσε, αφενός τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου, ποσού ύψους 65.800,00€ (διαπίστωση του ελέγχου η οποία έχει συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων) και αφετέρου, ανάλωση κεφαλαίου ποσού ύψους 200.000,00€, προκειμένου αυτή να ληφθεί υπόψη για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης του ποσού των 197.771,70 €, που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως προστιθέμενη διαφορά στα καθαρά εισοδήματα της χρήσης 2007 (οικ. έτος 2008).

Το ως άνω ποσό των 200.000,00€, που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, προερχόταν από το διαθέσιμο κεφάλαιο των χρήσεων 2000 έως και 2006 (οικ. έτη 2001 έως και 2007), ποσού ύψους 493.672,93€, σύμφωνα με την συνημμένη στην ως άνω δήλωση φόρου εισοδήματος (Ν. 4446/2016) κατάσταση υπολογισμού κεφαλαίου.

Στο ως άνω κεφάλαιο των 493.672,93€, περιλαμβανόταν το ποσό των 483.043,48€, ως διαθέσιμο κεφάλαιο για ανάλωση, προερχόμενο από τις χρήσεις 1991 έως και 1999, όπως προσδιορίστηκε από τον προσφεύγοντα και το οποίο κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών, μηδενίστηκε από τον έλεγχο ως μη δικαιολογημένο.

Συνεπώς, αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, ότι ως μόνο διαθέσιμο κεφάλαιο που ήταν δυνατόν να μεταφερθεί προς ανάλωση στην κρινόμενη χρήση 2007(οικ. 2008), ήταν το ποσό των 10.649,25€ (493.672,93€ – 483.043,48€). Ως εκ τούτου, η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα και της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του, η οποία προσαυξάνει τα φορολογητέα εισοδήματά του, προσδιορίστηκε στο ποσό των 187.122,45€ (197.771,70€ - 10.649,25€).

**Β.** Επαναπροσδιορίστηκε το καθαρό εισόδημα από την ατομική εμπορική επιχείρηση του προσφεύγοντα, το οποίο την κρινόμενη χρήση προερχόταν από οικοδομικές δραστηριότητες, από το δηλωθέν ποσό των 33.658,41€, στο ποσό των 53.853,48€, διότι κατόπιν ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονταν στα βιβλία της για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονταν σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής αυτών. Ως εκ τούτου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσαύξησε τον συντελεστή καθαρού κέρδους (15% όπως ίσχυε το κρινόμενο έτος) κατά 60%, ήτοι σε 24% (15%\*60%), ως δικαίωμα, βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ. 34 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν για άδειες ανέγερσης οικοδομής, εκδοθείσες πριν την 1<sup>η</sup>-01-2007 (αρ. αδείας οικοδομής ...../2005).

Εν προκειμένω, ο φόρος εισοδήματος που καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη, υπολογίστηκε βάσει των φορολογητέων εισοδημάτων του προσφεύγοντα, όπως αυτά προσδιορίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

#### Φορολογητέα εισοδήματα βάσει ελέγχου:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου	
	Του προσφ.	Της προσφ.	Του προσφ.	Της προσφ.
Δ. Εμπορικές Επιχειρήσεις	33.658,41€		53.853,48€	
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		18.712,81€		18.712,81€
<b>Συνολικό εισόδημα</b>	<b>33.658,41€</b>	<b>18.712,81€</b>	<b>53.853,48€</b>	<b>18.712,81€</b>

<b>Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται</b>			187.122,45€	
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	3.793,50€		3.793,50€	
<b>Φορολογητέο εισόδημα</b>	<b>29.864,91€</b>	<b>18.712,81€</b>	<b>237.182,43€</b>	<b>18.712,81€</b>

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να εξαφανιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενος τα εξής:

- Η υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣΤΕΟΛ., έκρινε ότι οι συνεχόμενες παρατάσεις παραγραφής, αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Συνεπώς όλες οι παρατάσεις παραγραφής τυγχάνουν αντισυνταγματικές.

- Σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2007, η οποία εκδόθηκε και του κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2017, ήταν ήδη παραγεγραμμένο.

- Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθ. 19 του Κ.Φ.Ε.

- Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του προς ανάλωση κεφαλαίου.

- Επίκκληση κεφαλαίου που είχε προκύψει από αναγκαστικό πλειστηριασμό ακινήτου προς κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης.

- Πλημμελής η έκθεση ελέγχου, γεγονός που συνιστά λόγο ακυρότητας αυτής.

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής, που αφορά στη χρήση 2007(οικ. 2008), σύμφωνα με τα κρινόμενα στην απόφαση του ΣΤΕΟΛ. 1738/2017.

**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, προισχύουσες 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** 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 ίδιου 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.....».

**Επειδή**, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006, 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της **Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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 οι παρατάσεις της παραγραφής βάσει των διατάξεων του Άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265), του Άρθρου 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194), του Άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143), του Άρθρου 82 του ν. 3842/2010 (Α'58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113), είναι αντισυνταγματικές, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.

**Επειδή** περαιτέρω, με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β΄ Τμήματος του ΣτΕ, στις σκέψεις 14 και 15 κρίθηκε ότι: « 14. ...Επειδή, η διάταξη της περ. β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68), αλλά και

όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68).

Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, 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 υποβληθείσας δήλωσης.....».

« 15. .... Ωστόσο, αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊστάμενου Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 574/2007, ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 3951/2011 ΣτΕ 3952/2011 ΣτΕ 3953/2011).

Επιπλέον, η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την ύπαρξη των συμπληρωματικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. οφείλει να αποδείξει ότι κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, τα στοιχεία αυτά ήταν άγνωστα σε αυτόν, είτε γιατί δεν συμπεριλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων εκείνων που όφειλε να ερευνήσει και να αξιολογήσει κατάλληλα κατά τον αρχικό έλεγχο, είτε γιατί δεν ήταν πλήρη, καθώς και ότι δεν ήταν δυνατόν να προβλέψει την ύπαρξή τους.

Συνεπώς, δεν αποτελούν "συμπληρωματικά στοιχεία" και ως εκ τούτου δεν δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, τα στοιχεία εκείνα τα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ των απαραίτητων που υποβάλλονται σε έλεγχο και ήταν δυνατόν, εάν ήθελε η φορολογική αρχή, να ερευνήσει και ελέγξει κατά τον αρχικό έλεγχο (βλ. ΣτΕ 1359/1987, ΣτΕ 1360/1987, ΣτΕ 529/1988, ΣτΕ 46/1989, ΣτΕ 2376/1990, ΣτΕ 2397/1990, ΣτΕ 2473/1996, ΣτΕ 2703/1997 κ.α.). Εφόσον, λοιπόν, δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία ή η φορολογική αρχή δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει την ύπαρξή τους, τότε δεν είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου. [...].....».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν τα εξής:

**«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 ίδιου 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.

**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 περιέχεται 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**, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994, η έκδοση οριστικών πράξεων **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Επιπλέον, όπως κρίθηκε με την προαναφερόμενης υπ' αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων, οι συνεχόμενες παρατάσεις παραγραφής, αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών και ως εκ τούτου είναι αντισυνταγματικές.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Επειδή, 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 (ΠΟΛ 1194/05-12-2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ. Δ.ΕΛ. .... ΕΞ 2012/23-03-2012 εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων - Διεύθυνση Ελέγχων -Τμήμα Α', το οποίο περιήλθε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων (αρχικώς είχε αποσταλεί στην Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου), με το οποίο παρακαλούντο οι ελεγκτικές αρχές να προβούν σε περαιτέρω έρευνα από τον φυσικό φάκελο των φορολογουμένων, που περιλαμβάνονταν στην συνημμένη σε αυτό κατάσταση, προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν ανακρίβεια δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολογουμένων. Η ως άνω ενέργεια, σύμφωνα με το έγγραφο, έπρεπε να ολοκληρωθεί μέχρι 20-04-2012 και τα αποτελέσματα να κοινοποιηθούν στη Διεύθυνση Ελέγχων.

Επειδή το ως άνω έγγραφο, με το οποίο ζητείται η διεξαγωγή έρευνας δεν συνιστά νέο στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του ΚΦΕ, ώστε να δικαιολογείται η δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 84 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την ύπαρξη των συμπληρωματικών στοιχείων, ήτοι στοιχείων που ήταν άγνωστα σε αυτήν, είτε γιατί δεν συμπεριλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων εκείνων που όφειλε να ερευνήσει και να αξιολογήσει κατάλληλα κατά τον αρχικό έλεγχο, είτε γιατί δεν ήταν δυνατόν να προβλέψει την ύπαρξή τους, καθώς ο προσφεύγων, είχε δηλώσει στον κωδικό 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 (χρήση 2006), το ποσό των 758.000,00€, ως εισόδημα προερχόμενο από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, πράγμα που θα έπρεπε να είχε εγείρει υπόνοιες ήδη από την υποβολή της.

Επειδή, η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα, έπρεπε να είχε λάβει χώρα εντός της προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής, γίνονται δεκτοί και συγκεκριμένα όσον αφορά την κρινόμενη χρήση 2007 (οικ. έτος 2008), το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης **παραγράφηκε την 31/12/2013.**

Επειδή, έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής της χρήσης 2007 (οικ. έτος 2008), παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ..../15-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, κατά της υπ' αριθ. ..../11-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού λόγω παραγραφής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης:**

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΑΞΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΧΡΗΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1	...../11-10-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1/1- 31/12/2007	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	181.416,73€	0,00€



Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**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.