



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.12.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2408

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος 103.914,28 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 124.697,14 €, δη σύνολο φόρου 228.611,42 €, λόγω επαναπροσδιορισμού κατόπιν τακτικού ελέγχου από την ανωτέρω φορολογική αρχή των ακαθαρίστων εσόδων – καθαρών κερδών της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....» - ΑΦΜ, στην οποία μετέχει ο προσφεύγων με 133 από τα 190 μερίδια. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε βάσει της από06.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Ο ανωτέρω έλεγχος αφορά σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης Μονομελούς Τμήματος Η', σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή του και ακύρωσε το με αριθ. φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του, που το κατέστησε νομικά πλημμελές, και συγκεκριμένα λόγω αοριστίας του φύλλου ελέγχου και αυθαίρετης αναγραφής ποσού καθαρών κερδών της εταιρείας «.....», στην οποία μετέχει ο προσφεύγων, χωρίς να διευκρινίζεται αν το εξαγόμενο αποτέλεσμα βασίζεται στη δήλωση που υπέβαλε η εταιρεία ή σε πόρισμα άλλου ελέγχου.

Το με αριθ. φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκε βάσει της από/04/2011 έκθεσης τακτικού ελέγχου Ν. 2238/1994 της φορολογικής αρχής.

Ο από/04/2011 έλεγχος αφορούσε σε επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης Τριμελούς Τμήματος Θ', σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο έκρινε το με αριθ. φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 1994 του 25^{ου} ΤΕΚ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (έλεγχος φορολογίας εισοδήματος ανέλεγκτης διαχειριστικής περιόδου 1993) νομικά πλημμελές και

αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων.
- 2) Μη νόμιμη έκδοση της προσβαλλόμενης. Μη νομίμως κρίθηκαν τα βιβλία της «.....» ανακριβή και διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός.
- 3) Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει πλέον καταργηθεί.
- 4) Η επιβολή αντικειμενικά υπολογιζόμενου προστίμου συνιστά ευθεία παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.Δ. 3843/1958 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 49 έως και 76 του ν.δ. 3323/1955 εφαρμόζονται και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 6 του Ν.Δ. 3323/1955 ορίζεται ότι: «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- η με αριθ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης Μονομελούς Τμήματος Η' βάσει της οποίας διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την/09/2016, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στο φωτοαντίγραφο της υπ' αριθ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης,
- σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η Διοίκηση όφειλε να διενεργήσει επανέλεγχο και να εκδώσει εκ νέου πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έως τις09.2017,
- η προσβαλλόμενη υπ' αριθ.06.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκε στις06.2017 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις07.2017, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 68 παρ. 6 του Ν.Δ. 3323/1995 προθεσμίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 1 και 2 του Ν.Δ. 3323/1955 (όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 2 του άρθρ.13 του Ν. 2065/1992 (Α 113) και ισχύουν επί υποθέσεων οικον. έτους 1993 και μεταγενέστερων, η προθεσμία υποβολής δηλώσεως των οποίων αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 1993 και μετά) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 52, 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.

2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 16α, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 3 και 4 του Ν.Δ. 3323/1955 ορίζεται ότι: «3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια Δ.Ο.Υ. ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

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, εφ' όσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμοδίου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 51. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/1955 ορίζεται ότι: «2. Φύλλον ελέγχου και αν έτι κατέστη οριστικόν δεν αποκλείει την έκδοσιν και κοινοποίησιν συμπληρωματικού τοιούτου εάν: α) εκ περιελθόντων καθ' οιονδήποτε τρόπον εις τον Οικονομικόν Έφορον συμπληρωματικών στοιχείων, εξακριβούται ότι το εισόδημα του εις φόρον υποχρέου είναι ανώτερον του περιληφθέντος εν τω προηγουμένω φύλλω ελέγχου η β) η υποβαλλομένη δήλωσις η τα συνοδεύοντα ταύτην ειδικά έντυπα η καταστάσεις αποδεικνύονται ως ανακριβή. Εις τας ως άνω περιπτώσεις το νέον φύλλον ελέγχου εκδίδεται δια το άθροισμα του εισοδήματος του προκύπτοντος εκ του προηγουμένου φύλλου ελέγχου και του εξακριβωθέντος τοιούτου εκ των ως άνω στοιχείων. Προκειμένης της εκδόσεως, κατά τ' ανωτέρω, φύλλου ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως αι διατάξεις του άρθρου 53.»

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, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1191/2017 ορίζεται ότι: «**3.** Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη

δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το οικονομικό έτος 1994 (χρήση 1993) έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος (χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης του με αριθμού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 1994 του 25^{ου} ΤΕΚ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1993 (οικ. έτος 1994) είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 του Ν. 3323/1955, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1994, λόγω παραγραφής.

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

Υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1994

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	103.914,28€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	124.697,14€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	228.611,42€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.