



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 573

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 10.04.2019

ΑΡΙΘ. ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1212

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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 αριθμ. 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 11-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, συζ., κατά α) Της υπ' αριθμ. /02-11-2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2008, (Εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007, β) Της υπ' αριθμ. /02-11-2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2009, (Εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, καθώς και την από 02/11/2018 Έκθεση Μερικού Έλεγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- **Με την υπ.αρ. /02-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2008 (Εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007) καταλογίστηκε Φόρος Εισοδήματος** ποσόν 2.213,15 ευρώ, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσόν 86,11 ευρώ, εισφορά υπέρ ΟΓΑ 17,22 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ποσόν 2.043,63 ήτοι **συνολικό ποσόν 4.360,11 ευρώ.**
- **Με την υπ.αρ. /02-11-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. έτους 2009 (Εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008) καταλογίστηκε Φόρος Εισοδήματος** ποσόν 1.827,17 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ποσόν 1.561,34 ήτοι **συνολικό ποσόν 3.388,81 ευρώ.**

Με αφορμή την υπ. αριθμ.ΕΜΠ πρωτ. /3011-2015 έγγραφη καταγγελία της, που διαβίβασε η ΙΖ'Δ.Ο.Υ. Αθηνών με το υπ.αρ.πρωτ. /22-12-2015 έγγραφο, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, εξέδωσε την υπ. αρ. /11.10.2018 εντολή μερικού έλεγχου, σε αντικατάσταση της υπ.αρ. /1/28-12-2016 εντολής, για την διενέργεια έλεγχου των οικ. ετών 2008 και 2009.

Η προσφεύγουσα, όπως αναφέρεται στο υπ αρ./13-12-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου, καθώς και στην από 02-11-2018 έκθεση μερικού έλεγχου, υπέβαλε από κοινού δηλώσεις με τον σύζυγο της ΑΦΜ, εν προκειμένω ως εξής::

Οικ. έτος	Διαχ. περίοδος	Αριθμός Δήλωσης	
2008	01/01/2007-31/12/2007	/ Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου	Αρχική
2008	01/01/2007-31/12/2007	/25-06-2018	Τροποποιητική Ν.4446/2016
2009	01/01/2008-31/12/2008	/Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου	Αρχική
2009	01/01/2008-31/12/2008	/25-06-2018	Τροποποιητική Ν.4446/2016

με τις αναλυτικές καταστάσεις για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2). Στις δηλώσεις αυτές μεταξύ άλλων, δήλωσε (κωδ.104) ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών συνολικό ποσόν 22.330,50 ευρώ για το οικ. έτος 2008 (εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007) και συνολικό ποσόν 18.843,50 ευρώ το οικ. έτος 2009 (εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008).

Στο ανωτέρω συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών συμπεριλαμβάνεται και το ακαθάριστο εισόδημα από ένα διαμέρισμα Α ορόφου, επιφάνειας 105 τμ ,που βρίσκεται στην οδό, το οποίο είχε εκμισθώσει στον ΑΦΜ με το από 21 Δεκεμβρίου 2003 μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας (σχετ.2) για το διάστημα 01/01/2004-30/09/2006 (αρχικά), που εν συνεχεία παρατάθηκε, με τελευταία παράταση μέχρι και 30-09-2012(αρ. θεωρ./30-06-2010 Δ.Ο.Υ. Κηφισίας).

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισίας, με αφορμή την καταγγελία που έγινε στις 30-11- 2015 από την κα (σύζυγος του μισθωτή), προεβη σε έλεγχο και προσδιόρισε διαφορά στο δηλωθέν εισόδημα από το εν λόγω διαμέρισμα, όπως αναφέρεται στην έκθεση έλεγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2008 και 2009.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή καθ' ολοκληρία η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή και την ακύρωση των προσβαλλομενων πραξεων, **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

Α. Συνολική άρνηση της κρίσης του έλεγχου περί υπάρξεως διαφοράς μισθωτικής αξίας για το επί της οδού, ακινήτου, που εσφαλμένα κρίθηκε ως αποκρυβείσα φορολογητέα υλη.

Β. Όσον αφορά στην καταγγελία της/Μίσθωμα επί της οδού, αναφέρεται:.

- Στον χρόνο απόκτησης –διαχείρισης ακινήτου και τον μισθωτή του ακινήτου.

- Στην Ψυχική κατάσταση της καταγγέλλουσας.
- Στην Πραγματική κατάσταση του ακινήτου.
- Στην Μισθωτική αξία του ακινήτου-επιπεδα μισθωμάτων στην περιοχή
- Στην Αντικειμενική αξία του εν λόγω ακινήτου-Περιπτωση δυσανάλογου μισθώματος-σχετικές διατάξεις ν.2238/1994.
- Στην Σύγκριση μισθωμάτων μεταξύ κατοικίας 18 τ.μ. ισογείου και κατοικίας 105 τμ πρώτου ορόφου.

Γ. Ανυπαρξία οιασδήποτε αιτιολογίας και νομίμου ερείσματος για το σκεπτικό του πορίσματος έλεγχου της ελεγκτικής αρχής.

Δ. Παραγραφή ελεγχόμενων χρήσεων 01/01/2007-31/12/2018.

Επειδή, στο από 21 Δεκεμβρίου 2003 μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας (**σχετ.2**) με το οποίο η προσφεύγουσα είχε εκμισθώσει στον ΑΦΜ ένα διαμέρισμα Α ορόφου επιφάνειας 105 τμ που βρίσκεται στην οδό, αναφέρεται: **«2. ΜΙΣΘΩΜΑ.** Το μηνιαίο μίσθωμα ορίζεται σε 400 ευρώ, για τους πρώτους 9 μήνες (1/2004 έως 9/2004) και 410 για τους επόμενους 12 μήνες (10/2004-9/2005) και 420 ευρώ για τους τελευταίους 12 μήνες (10/2005-9/2006) [.....] Η καταβολή του μισθώματος αποδεικνύεται μόνο με έγγραφη απόδειξη του εκμισθωτή ή του εξουσιοδοτημένου απ' αυτόν προσώπου, ή της Τραπέζης, αποκλεισμένου κάθε άλλου αποδεικτικού μέσου.[.....] **Η παρούσα μίσθωση παρατείνεται για 3 χρόνια (1-10-2006 έως 30-09-2009)** με τους ίδιους λοιπούς όρους και μίσθωμα προσαυξημένο κατά 5,9% (τιμάρθμος + 3%) δηλαδή 24 ευρώ σε 444,00 ευρώ πλέον χαρτοσήμου 3,6% ευρώ 16,00 σύνολο 460,00 ευρώ για τον πρώτο χρόνο (1-10-2006 έως 30-09-2007) ενώ για το δεύτερο και τρίτο χρόνο θα αυξηθεί με τά ποσοστά τιμάρθμος ΕΣΥΕ πλέον 2 (δύο) μονάδες επί του ενοικίου Σεπτεμβρίου 2007 και Σεπτεμβρίου 2008 αντίστοιχα.(αρ. θεώρησης Δ.Ο. Υ./2006) [.....].Η παρούσα μίσθωση, λήξασα-κατοπιν παρατάσεως- στις 30/9/2009 και με τελευταίο ενοίκιο Σεπτεμβρίου 2009, ευρώ 495, παρατείνεται και πάλι για μια τριετία (1.10.2009-30.9.2012) με τους αυτούς λοιπούς όρους [...} και το ίδιο μίσθωμα για την 2ετία 1/10/2009-30/9/2011, αυξανόμενο για το τελευταίο έτος 1/10/2011-30/9/2012 επί των ευρώ 495, κατά το ποσοστό του ετήσιου τιμαρίθμου-ΕΣΥΕ του μηνός Σεπτεμβρίου 2011 πλέον πρόσθετων 2 (δύο) μονάδων.(αρ. θεώρησης/30/6/2010 Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ).

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 02-11-2018 έκθεση έλεγχου (σελ.12-13), η προσφεύγουσα δήλωσε (**Ε2**) πλην άλλων και **το εισόδημα που εισέπραξε για το διαμέρισμα που είχε εκμισθώσει στον ΑΦΜ, οδός, ως εξής:**

Οικ. έτος 2008 (εισοδήματα από 01/01-31/12/2007)

α/α	Δ/νση	Μισθωτής	ΑΦΜ	Μήνες	Μηνιαίο Μίσθωμα	Ποσοστό	Ακαθάριστο εισόδημα δήλωσης
				12	449,25	100	5.391,00 €

Οικ. έτος 2009 (εισοδήματα από 01/01-31/12/2008)

α/α	Δ/νση	Μισθωτής	ΑΦΜ	Μήνες	Μηνιαίο Μίσθωμα	Ποσοστό	Ακαθάριστο εισόδημα δήλωσης
				9	465,00	100	4.185,00
				3	495,00	100	1.485,00
ΣΥΝΟΛΟ							5.670,00 €

Το εν λόγω διαμέρισμα δηλώνεται από την προσφεύγουσα, με αριθμό παροχής ρεύματος

Επειδή, ο μισθωτής ΑΦΜ υπέβαλε δηλώσεις από κοινού με την σύζυγο του (καταγγέλλουσα) και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2008 και 2009 έχει δηλώσει δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία διαμέρισμα (73 τμ) Α΄ όροφος στην οδό με στοιχεία εκμισθωτή τον σύζυγο της προσφεύγουσας (εκμισθώτριας) και **ποσόν 5.370,00 ευρώ και 5.940,00 ευρώ αντιστοιχα.** (σελ.24 έκθεσης έλεγχου). Επίσης από τις δηλώσεις προκύπτει ότι πρόκειται για μισθωμένη κατοικία με αριθμό παροχής ρεύματος Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι πρόκειται για την ίδια κατοικία.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε με βάσει την καταγγελία, ότι το εισόδημα από το εν λόγω διαμέρισμα ανέρχεται στο διπλάσιο του δηλωθέντος εισοδήματος και συγκεκριμένα:

Οικ. έτος 2008 (Εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007)

449,25 ευρώ χ 2 = 898,00 χ12 μήνες = 10782,00

ήτοι διαφορά ακαθάριστου εισοδήματος 5.391,00 ευρώ.

Οικ. έτος 2009 (Εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008)

465,00 ευρώ χ 2 = 930,00 χ9 μήνες = 8370,00

495,00 ευρώ χ 2 = 990,00 χ3 μήνες = 2970,00

ήτοι διαφορά ακαθάριστου εισοδήματος 5.670,00 ευρώ.

Επειδή, το κείμενο της εγγραφής καταγγελίας (ΕΜΠ/30-11-2015) αναφέρει τα εξής:

« Καταγγέλλω την κυρία ΑΦΜ που μου έχει δώσει για 43 χρόνια αποδείξεις μισή τιμή για το ενοίκιο του σπιτιού της από 1971 μέχρι 2014..υπογραφή της καταγγέλλουσας. σήμερα έδινε 500€ το μήνα και έπαιρνε αποδείξεις με 260€ πριν ήταν στο όνομα της γιαγιά της»

Στο κείμενο της καταγγελίας, ως ανωτέρω, η καταγγέλλουσα **αναφέρει γενικά, ότι από το 1971-2014 έπαιρνε μισή απόδειξη για το ενοίκιο του σπιτιού**, χωρίς να αναφέρει το ποσόν που αναγραφόταν στην μισή απόδειξη, ούτε αναφέρει ρητά το ποσόν του ενοικίου που πράγματι κατέβαλε κάθε μήνα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2007 και 2008. Επίσης στην καταγγελία της, η καταγγέλλουσα δεν αναφέρει κάποιο στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται το ποσόν που πραγματικά κατέβαλε, και το οποίο ποσόν να είναι μεγαλύτερο από το ποσόν ενοικίου το οποίο είχε συμφωνηθεί, με το από 21 Δεκεμβρίου 2003 μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας **(σχετ.2)**, ούτε αναφέρει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η εκμισθώτρια (προσφεύγουσα) είχε απαίτηση είσπραξης ποσού μεγαλύτερου από το ποσόν ενοικίου το οποίο είχε συμφωνηθεί με το από 21 Δεκεμβρίου 2003 μισθωτήριο, ώστε να δύναται να προσδιοριστεί το ποσόν που πράγματι κατέβαλε και το οποίο ήταν περισσότερο από το συμφωνηθέν μηνιαίο μίσθωμα. Συνεπώς η καταγγελία είναι γενική δεν προσθέτει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει διαφορετικό (μεγαλύτερο) ενοίκιο από το συμφωνηθέν ενοίκιο. Επίσης, στην καταγγελία της, η καταγγέλλουσα αναφέρει ρητά, ότι την ημερομηνία καταγγελίας (30-11-2015) έδινε το μήνα ενοίκιο 500,00 ευρώ και έπαιρνε απόδειξη 260,00 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από την καταγγελία και στην από 02-11-2018 έκθεση έλεγχου, δεν αναφέρεται κάποιο αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε απαίτηση είσπραξης μεγαλύτερου ποσού από το ποσόν μισθώματος που δήλωσε, και ότι πράγματι είχε εισπράξει (πχ τραπεζικό λογαριασμό) ποσό μεγαλύτερο από του δηλωθέντος μισθώματος, η ότι είχε εισπράξει το ποσόν που προσδιόρισε ο έλεγχος με βάσει την καταγγελία της συζύγου του μισθωτή, για τα οικ. έτη 2008-2009.

Επειδή με το άρθ. 22 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται

σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/ 1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του.....» .

Επειδή ο έλεγχος συγκρίνει την αξία του δηλωθέντος μισθώματος ανά τ.μ. του εν λόγω ακινήτου, (επιφανείας 105 τ.μ βάσει δήλωσης της προσφεύγουσας και 73 τ.μ. βάσει δήλωσης του μισθωτή) με έτερο ακίνητο της προσφεύγουσας επιφανείας 18 τ.μ., του οποίου το μίσθωμα ανά τ. μ. ο έλεγχος έκρινε ότι είναι δυσανάλογα μεγαλύτερο από το πρώτο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου για να προσδιοριστεί το εισόδημα που προκύπτει από τη μίσθωση ενός ακινήτου θα πρέπει να συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες, που εν προκειμένω δεν υφίστανται καθώς τα ως άνω ακίνητα δεν είναι συγκρίσιμα λόγω μεγέθους.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε φύλλα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (σχετ 8, 9, 10), από τα οποία προκύπτει ότι το δηλωθέν εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το ελάχιστο μίσθωμα όπως αυτό ορίζεται στις διατάξεις του άρθ. 22 του ν. 2238/1994 (3,5% της αξίας του ακινήτου)

Επειδή για τα οικ. έτη 2008 και 2009, από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Ε., αφενός της προσφεύγουσας και αφετέρου του μισθωτή προκύπτουν τα εξής μισθώματα:

Για το **οικ. έτος 2008**, η προσφεύγουσα δήλωσε το ποσό των 5.391,00€ και ο μισθωτής το ποσό των 5.370,00€.

Για το **οικ. έτος 2009**, η προσφεύγουσα δήλωσε το ποσό των 5.670,00€ και ο μισθωτής το ποσό των 5.940,00€.

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δηλωθέντων μισθωμάτων δεν προκύπτουν διαφορές τέτοιες ώστε να γίνει αποδεκτό το περιεχόμενο της καταγγελίας.

Επειδή η υποβληθείσα καταγγελία είναι γενική και αόριστη, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν. 2238/1994, δυνάμενο να επιμηκύνει την πενταετή παραγραφή σε δεκαετή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 «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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α)....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...» Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 «2. 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)...)»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια)

«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, ερμηνευόμενων 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 δημοσίευσής 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

« Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από.11.12./2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ και την ακύρωση α) Της υπ' αριθμ./02-11-2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2008, (Εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007,β) Της υπ' αριθμ./02-11-2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2009, (Εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Οικ. έτος 2008 (Εισοδήματα 01/01-31/12/2007)

Συν. ποσόν 0,00 ευρώ.

Οικ. έτος 2009 (Εισοδήματα 01/01-31/12/2008)

Συν. ποσόν 0,00 ευρώ.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.