



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 2000

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμό/ 23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

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

Επί της από 22-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθμό/ 23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 67.262,68€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 68.493,59€, ήτοι 135.756,27€.

Με την με αριθμό/ 23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 142.099,86€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 144.700,29€, ήτοι 286.800,15€.

Οι προβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 23-12-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/11-11-2019 εντολής ελέγχου. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε έπειτα από την με αριθμό/ 25-9-2019 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και σχετίζεται με τις με αριθμό και μεταφερόμενες υποθέσεις από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. (άρθρο 61 ν.4410/2016 και ΣΔΟΕ Δ.ΣΤΡ.ΣΧΕΔ.00632 ΕΞ2017 ΕΜΠ). Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ πραγματοποίησε έρευνα στις συναλλαγές στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, από τις οποίες εξείρεσε τις συναλλαγές κάτω των 200€, καθώς και α) τις μεταφορές από/ σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας, β) τους πιστωτικούς τόκους και γ) τους αντιλογισμούς/ διορθώσεις τράπεζας. Κατόπιν των ανωτέρω ενεργειών ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε το με αριθμό ΥΕΔΔΕ/15-4-2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών στην προσφεύγουσα με τις πιστώσεις που θεώρησε ως αδιευκρίνιστες για τις χρήσεις 2012-2013. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με τα με αριθμό/ 29-5-2019 και/ 25-7-2019 υπομνήματά της. Στο με αριθμό/ 29-5-2019 υπόμνημά της ανέφερε τους τζίρους και τα καθαρά κέρδη της ατομικής της επιχείρησης και των επιχειρήσεων των συνδικαιούχων σε ορισμένους τραπεζικούς λογαριασμούς που είναι και η ίδια συνδικαιούχος και ο μόνος ισχυρισμός ήταν ότι από τους τζίρους των ατομικών επιχειρήσεων όλων των συνδικαιούχων προκύπτει ότι δικαιολογούνται όλες οι διερευνούμενες πιστώσεις σε τραπεζικούς της λογαριασμούς. Στο με αριθμό/ 25-7-2019 υπόμνημά της ανέφερε ότι η χρήση 2012 έχει παραγραφεί και δεν προσκόμισε οιοδήποτε στοιχείο για τη χρήση αυτή, ενώ για τη χρήση 2013 προσκόμισε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ καρτέλα προμηθευτή εκείνης της χρήσης και το βιβλίο εσόδων – εξόδων της. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας στο πρώτο της υπόμνημα απορρίφθηκε από τον έλεγχο, καθώς δεν εξηγούσε την πηγή και την αιτία των πιστώσεων που της ζητήθηκαν, παρά έκανε αναφορά στους τζίρους και τα φορολογητέα έσοδα των ατομικών επιχειρήσεων ορισμένων συνδικαιούχων σε ορισμένους λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Αναφορικά με τους ισχυρισμούς που διατυπώθηκαν στο δεύτερο υπόμνημα της προσφεύγουσας, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ έκανε ορισμένους δεκτούς και συγκεκριμένα: α) απέρριψε ότι η χρήση 2012 έχει παραγραφεί γιατί

η προσφεύγουσα υπάγεται στις διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ.3 του ν.4174/2013 και άρθρου 72 παρ.11 του ίδιου νόμου, β) αναγνώρισε ορισμένες από τις καταθέσεις της προσφεύγουσας βάσει των καρτελών προμηθευτή της επιχείρησης «.....» (πελάτης της προσφεύγουσας) (ατομικοί λογαριασμοί της προσφεύγουσας στην και και ο κοινός λογαριασμός της προσφεύγουσας με το στην), γ) αναγνώρισε ορισμένες από τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμό κοινό της προσφεύγουσας με τον αδερφό της με ΑΦΜ (στην), καθώς από τις καρτέλες προμηθευτή της επιχείρησης «.....» (πελάτης του αδερφού της προσφεύγουσας) προκύπτει ότι αποτελούσαν πληρωμές για υπηρεσίες του αδερφού της στην επιχείρηση «.....». Κατόπιν των ανωτέρω υπομνημάτων και ενεργειών του ελέγχου, προσδιορίστηκε εισόδημα που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.4172/2013 ποσού 296.829,73€ για τη χρήση 2012 και ποσού 181.791,01€ για τη χρήση 2013. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 25-11-2019 το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση σε Ακρόαση μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση σε Ακρόαση και ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Η πράξη/2019 που αφορά στη χρήση 2012 αναφέρει εσφαλμένο πατρώνυμο και δεν αφορά την ίδια
- Οι χρήσεις 2012 και 2013 έχουν παραγραφεί πριν την έκδοση των πράξεων

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 4 «Εισόδημα και εξεύρεση του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994):

«2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

ΑΒ. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 15 του ν.3888/2010: «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): «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, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «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: ... 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.4410/2016: «1. Οι υποθέσεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης 1 γ της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' '94) μεταφέρονται από την Ειδική Γραμματεία του Σ. Δ. Ο. Ε. (Ε. Γ. Σ .Δ. Ο. Ε.), στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.), μετά από καταγραφή τους, με διαπιστωτικές πράξεις του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία της μεταφοράς θα ολοκληρωθεί εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. ... 8. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος

άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.4336/2015:

«ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ: ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.7: ΡΥΘΜΙΣΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1.α. Από 30.10.2015, όλες οι αρμοδιότητες και καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, μεταφέρονται, από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε., στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. ...

γ. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες και κάθε διαδικαστικό ζήτημα για τη μεταφορά υποθέσεων που ελέγχονται από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. στη Γ.Γ.Δ.Ε.. Με τον όρο «υπόθεση» νοείται έλεγχος συγκεκριμένου Φυσικού ή Νομικού Προσώπου. Ο αριθμός των μεταφερόμενων υποθέσεων προτεραιότητας δεν μπορεί να υπερβεί τις 4.020. Η αντιμετώπιση των υπολοίπων υποθέσεων, που θα παραμείνουν στην Ε.Γ. του Σ.Δ.Ο.Ε. θα καθορισθεί με νομοθετική ρύθμιση μέχρι τις 30.10.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό 172/2018 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Συνεπώς, 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, 2703/1997, 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, 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.

Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως

παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών. Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όσιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10. ...

14. Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (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 (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται, 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. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της-φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. ...

Περαιτέρω, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης, ότι δηλαδή η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των 32, 33, 34, 35 και 36/2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν είχε συμπληρωθεί κατά τον χρόνο κοινοποίησής τους στον αναιρεσείοντα, στις 18-7-2014, δεν αιτιολογείται νομίμως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 12, δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσείοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες ούτε, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το εμπροθέσμως κατατεθέν μετά τη συζήτηση υπόμνημά του, η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., με την οποία έγινε επεξεργασία των στοιχείων που προέκυπταν από τις τραπεζικές καταθέσεις με αντιπαραβολικό έλεγχο τους με τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος, από την οποία (επεξεργασία) -και όχι από μόνες τις τραπεζικές καταθέσεις-, κατά το Δημόσιο πάντοτε, προέκυψε η διαφορά της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ανά χρήση.

Και αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία αυτή προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό, προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος του αναιρεσείοντος, έλεγχο στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών του, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις:

Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις

31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».

Άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν

αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 (Α'141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη».

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης

Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίσθηκε ότι κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (ποώνν άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίσθηκε ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. ...».

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε

φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς τότε συμπληρώνεται η παραγραφή.

Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) 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. ...

οι προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των εν λόγω νόμων ημερολογιακού έτους, όπως είναι και η ένδικη χρήση 2001, αντίκεινται προς τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα εκδόθηκε προκειμένου να διερευνηθούν τα διαλαμβανόμενα στο φάκελο της μεταφερόμενης υπόθεσης με α/α που διαβιβάστηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. με τη διαπιστωτική πράξη «ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ Διαπιστωτική 2» - Απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών ΣΔΟΕ Δ.ΣΤΡ.ΣΧΕΔ.00632 ΕΞ2017ΕΜΠ (ΦΕΚ 4333 Β' / 12-12-2017) και σχετίζεται και με την γενική υπόθεση με αριθμό, η οποία επίσης είναι μεταφερόμενη από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. με τη διαπιστωτική πράξη «ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ Διαπιστωτική 2».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό ΝΣΚ 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ:

«4. Περαιτέρω, στις σκέψεις 5 και 6 της αποφάσεως του ΣΤΕ γίνεται δεκτόν ότι, για την επιβολή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, να ορίζεται εκ των προτέρων, τόσο η διάρκεια της, η οποία πρέπει να είναι εύλογη, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, όσο και ο συγκεκριμένος χρόνος λήξεώς της και να μην αναστέλλεται ή παρατείνεται με ενέργειες δημοσίας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου, που έχουν ως συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου της παραγραφής ανά φορολογούμενο, αναλόγως αν για κάποιον έχει εκδοθεί ή όχι εντολή ελέγχου (σκέψη 10). Ενόψει τούτων, λαμβανομένου υπόψη και ότι η τελευταία αυτή κρίση της αποφάσεως, στη σκέψη 5 αυτής, περί μη συνταγματικώς ευτάκτου αναστολής ή παρατάσεως της παραγραφής με ενέργειες δημοσίας αρχής, προφανώς αναφέρεται στις παρατιθέμενες στη σκέψη 9 νομοθετικές ρυθμίσεις των ετών 2013-2016, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου της παραγραφής, συνάγεται ότι (με την επιφύλαξη των όσων εκτίθενται κατωτέρω, στις

παραγράφους 5 και 6 του παρόντος, επί των εκεί μνημονευομένων διατάξεων), και οι λοιπές παρατιθέμενες στη σκέψη 9η περί παρατάσεως της παραγραφής διατάξεις αντίκεινται στο άρθρο 78§1-2 του Συντάγματος, αν και η απόφαση του ΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί τούτου, προφανώς διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της υποθέσεως». Οι διατάξεις που δόθηκε περαιτέρω παράταση παραγραφής ήταν: του άρθρου 37§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.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1208/2017 με θέμα την 'Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 (Β' 4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες: .

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α' ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 και της παρ. 4 του άρθρου.84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθρου 49 και παρ. 2 του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ.1154/2017 με θέμα την 'Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων :

«α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει

	με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθρο 102 ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η πράξη με αριθμό/2019 αφορά στη χρήση 2012, για την οποία δεν έχουν προκύψει συμπληρωματικά στοιχεία με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994, όπερ σημαίνει ότι παραγράφεται στις 31-12-2018. Η πράξη εκδόθηκε το 2019, ήτοι μετά το πέρας της παραγραφής της συγκεκριμένης χρήσης και κατ' επέκταση δέον να ακυρωθεί.

Επειδή, η πράξη με αριθμό/2019 αφορά στη χρήση 2013, η οποία παραγραφόταν στις 31-12-2019, όπερ σημαίνει ότι όταν εκδόθηκε δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή ακολουθήθηκε η διαδικασία ελέγχου έκδοσης Σημειώματος Διαπιστώσεων, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 28 ν.4174/2013 και η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, ο ισχυρισμός της ότι δεν είχε αρκετό χρόνο να απαντήσει στον έλεγχο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν προβάλλονται άλλοι ισχυρισμοί που να αφορούν στις καταθέσεις που καταλόγισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Επειδή κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-12-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες

πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 22-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της με αριθμό/2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013.
- Την αποδοχή αυτής και ακύρωση της με αριθμό/2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	67.262,68€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	68.493,59€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	135.756,27€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (πράξη/2019): -

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.