



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 23/07/2020
Αριθμός απόφασης: 1211

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020

5. Την από **20-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ** συμπληρωματικό υπόμνημα του, με ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ. 54625, κατά : α) της υπ'

αριθμ. **/10-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004),
..... **/10-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005), **/10-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006), **/10-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007), **/10-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008), **/10-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011), **και** **/10-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), **και** τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

7.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ** **/26-06-2020** συμπληρωματικού υπομνήματος του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. **/10-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 763,62€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 783,17€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 1.546,79 €**.
- Με την υπ' αριθμ. **/10-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 488,73 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 501,24 €, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 989,97 €**.

- Με την υπ' αριθμ. /10-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.653,58 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 4.772,71 €, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 9.426,29 €.**
- Με την υπ' αριθμ. /10-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 215,15 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 166,87 €, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 382,02 €.**
- Με την υπ' αριθμ. /10-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 955,85 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 980,31 €, ήτοι, **συνολικό ποσό ύψους 1.936,16 €.**
- Με την υπ' αριθμ. /10-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 912,32 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 935,68 €, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 102,29 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 1.950,29€.**
- Με την υπ' αριθμ. /10-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5,14 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 2,70 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 7,84€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/1994 και των άρθρων 23-25 του ν. 4174/2013, για τα οικονομικά έτη 2005-2014 και τα φορολογικά έτη 2014-2015, δυνάμει της υπ' αριθμ. /21-3-2019 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /23-1-2019 (αριθμό πρωτ. εισερχομένου /30-01-2019) έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) προς τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, με το οποίο εστάλη η από 17-01-2019 Πληροφοριακή Έκθεση εισοδήματος, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994. Από την αξιοποίηση των

δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα του, προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές :

Οικονομικό έτος	διαφορά	Οικονομικό έτος	διαφορά	Οικονομικό φορολογικό έτος	διαφορά
2005	8.607,10	2009	9.506,74	2013	6.276,39
2006	9.993,74	2010	3.650,44	2014	2.126,82
2007	22.417,44	2011	5.129,44	2014	658,50
2008	7.546,31	2012	12.948,88	2015	345,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εξαιτίας οικογενειακών προβλημάτων και προβλημάτων υγείας δεν ήταν σε θέση να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις.

2) Εκλείπει ο λόγος της φοροδιαφυγής, καθόσον τα δηλωθέντα εισοδήματά του ουδέποτε κάλυπταν το αφορολόγητο έγγαμου με τρία τέκνα.

3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται σε μη νόμιμη, αβάσιμη και αναπόδεικτη έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, η οποία αναφέρεται σε διατάξεις που έχουν καταργηθεί ενώ ο ίδιος ουδέποτε κλήθηκε να προσκομίσει συμπληρωματικά έγγραφα, δεδομένου ότι τα καταλογισθέντα ποσά ανήκουν σε τρίτα πρόσωπα και σε κάθε περίπτωση έχουν καταβληθεί οι αναλογούντες φόροι.

4) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία

προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Εξάλλου, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων οικογενειακών και οικονομικών συνθηκών που τελεί ο κάθε φορολογούμενος και ως εκ τούτου, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, τη δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων, ότι η φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος δεν έλαβε υπόψη της την οικογενειακή του κατάσταση, δηλαδή ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη, ήταν έγγαμος με τρία τέκνα και ως εκ τούτου θα έπρεπε να τύχει του αφορολόγητου ορίου, λόγω τέκνων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2005-2012, ήταν έγγαμος με τρία τέκνα, τα οποία γεννήθηκαν κατά τα έτη 2003, 2004 και 2007. Επίσης, από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS, προκύπτει διακοπή της έγγαμης συμβίωσης με ημερομηνία διακοπής την 17/12/2015, ενώ από το υποσύστημα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων προκύπτει ότι η σύζυγος υπέβαλε χωριστές δηλώσεις από το οικονομικό έτος 2011 και εφεξής, λόγω επικείμενης διάστασής τους.

Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός της ύπαρξης σοβαρών προβλημάτων υγείας, τα οποία είχαν επίπτωση στις φορολογικές του υποχρεώσεις για τα ελεγχόμενα έτη και στο βαθμό, που δεν συντρέχει η δικαιολόγηση ή μη πλεονάζουσας

φορολογητέας ύλης, παρά μόνο η επίπτωση της μη ορθά αποτυπωμένης οικογενειακής κατάστασης του προσφεύγοντος (έγγαμος με τρία τέκνα) στις υποβληθείσες δηλώσεις του, κρίνεται, ότι για να προκύψει η οριστική φορολογική του υποχρέωση, θα πρέπει να ληφθεί η πραγματική οικογενειακή του κατάσταση (αριθμός τέκνων), που το βαρύνουν ως φορολογούμενο.

Συνεπώς, με βάση τα ως άνω πραγματικά περιστατικά, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, πρέπει να γίνει δεκτός, μόνο για τα οικονομικά έτη 2005-2010, δεδομένου ότι από το οικονομικό έτος 2011 και εφεξής, τα τέκνα βαρύνουν την πρώην σύζυγό του, με ΑΦΜ

Ως προς το τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) (ΦΕΚ 170/26-7-2013) στο άρθρο 23 προβλέπει ότι : «1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της ...». Στο **άρθρο 28**, ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του,

την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Στο **άρθρο 64**, ότι : «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.» Στο **άρθρο 65**, ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου....».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής : Βάσει της με αριθμ./21-3-2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, βάσει της από 17/01/2019 πληροφοριακής έκθεσης εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2004-2013 και τα φορολογικά 2014 και 2015. Στη συνέχεια η φορολογική αρχή, στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, συνέταξε το με αριθμ. 166/01-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, με την υποβολή του με αριθμ./27-11-2019 υπομνήματος, καταθέτοντας σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις εκ μέρους συγγενικών του προσώπων, με τις οποίες βεβαιώνεται ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές αφορούν τα ως άνω πρόσωπα και όχι τον ελεγχόμενο. Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, μεταβάλλοντας τα προσωρινά αποτελέσματα που κοινοποιήθηκαν με το παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων με τα οριστικά αποτελέσματα. Οι λοιποί ισχυρισμοί απορρίφθηκαν ως αναπόδεικτοι, λόγω μη προσκόμισης σχετικών παραστατικών, όπως αναλυτικά καταγράφεται στις σελίδες 94-109 της από 10/12/2019 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός

καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ’αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία και δεν απέδειξε ούτε την πραγματική πηγή των συναλλαγών, ούτε ότι αυτές απαλλάσσονται από το φόρο, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραγραφής, επισημαίνουμε τα εξής:

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ’ εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, περαιτέρω στην παρ.5. του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι «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. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1165/2018 κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 147/2018 γνωμοδότησης της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Ειδικότερα με την ως άνω διαταγή, ορίζεται ότι : « σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 αρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

- α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 [άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#)) ή
- β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή ακολούθως, με την Εγκύκλιο Ε 2123/1-7-2019, με θέμα την τροποποίηση της ΠΟΛ. 1165/2018 εγκυκλίου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι : « 3....Συνεπώς, αναφορικά με την εξαιρετική δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου, με την ανωτέρω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι αυτή εφαρμόζεται: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της

πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την αριθμ. 732/2019 απόφαση του ΣτΕ, τροποποιείται η ΠΟΛ 1165/2018 εγκύκλιος ΑΑΔΕ, ως προς την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πενταετία. Ειδικότερα, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, ήτοι για δηλώσεις που υποβάλλονται από το έκτο έτος και μετά, δεν εφαρμόζεται η δεκαπενταετής παραγραφή, αλλά βραχύτερη τριετής προθεσμία, αρχόμενη από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης και μη υπερβαίνουσα, κατ' ανώτατο όριο, τα δεκαπέντε έτη. Ως εκ τούτου, για όσες εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται στο δέκατο τρίτο, δέκατο τέταρτο ή δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τους, δεν τίθεται θέμα περαιτέρω παρέκτασης της προθεσμίας της δεκαπενταετούς παραγραφής.»

Στην προκειμένη περίπτωση, οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2005 έως 2013, υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις 27/03/2018, ήτοι, μετά την πάροδο της πενταετίας. Συνεπώς, για το οικονομικό έτος 2005, ισχύει η δεκαπενταετής παραγραφή, η οποία λήγει στις 31/12/2020, σύμφωνα με την Ε.2123/1-7-2019 εγκύκλιο και την ΠΟΛ. 1165/2018, δεδομένου ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκε στο δέκατο τρίτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της. Περαιτέρω, για τα οικονομικά έτη 2006 έως και 2013, ισχύει η βραχύτερη τριετής προθεσμία παραγραφής, η οποία αρχίζει από τη λήξη του έτους υποβολής των εκπρόθεσμων δηλώσεων, χωρίς να υπερβαίνει το ανώτερο όριο των δεκαπέντε ετών και η οποία λήγει στις 31/12/2021, για όλα τα παραπάνω έτη.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **20/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΓΙΩΡΑ ΙΩΑΝΝΗ** του **ΠΑΥΛΟΥ**, με ΑΦΜ **103981193**, ως κάτωθι :

Α. Την τροποποίηση των υπ. αριθμ. και /10-12-2019, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2005, 2006 και 2007αντίστοιχα.

Β. Την ακύρωση των υπ'αριθμ. και /10-12-2019 οριστικών πράξεων

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2008 και 2009, αντίστοιχα.

Γ. Την επικύρωση των υπ' αριθμ. /10-12-2019 και /10-12-2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμ. /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	4.838.30	13.445.40	13.445.40	8.607.10
Κύριος φόρος		763.62	463,62	463,62
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		783.17	475,48	475,48
Συνολικό ποσό		1.546.79	939,10	939,10

2) Επί της υπ' αριθμ. /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	2.765.00	12.758.17	12.758.17	9.993.17
Κύριος φόρος		488.73	188,73	188,73
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		501.24	193,56	193,56
Συνολικό ποσό		989.97	382,29	382,29

3) Επί της υπ' αριθμ. /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	3.404,00	25.821,44	25.821,44	22.417,44
Χρεωστικό ποσό φόρου		4.182,29	3.882,29	3.882,29
Πιστωτικό ποσό φόρου	471,29		471,29	471,29
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		4.772,71	4.465,03	4.465,03
Συνολικό ποσό	-471,29	8.955,00	8.818,61	8.818,61

4) Επί της υπ' αριθμ. /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	4.388,00	11.934,31	11.934,31	7.546,31
Χρεωστικό ποσό φόρου				
Πιστωτικό ποσό φόρου	608,76	393,61	608,76	0,00
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		166,87		
Συνολικό ποσό	-608,76	-226,74	-608,76	0,00

5) Επί της υπ' αριθμ. /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	4.089,00	13.595,74	13.595,74	9.506,74
Χρεωστικό ποσό φόρου		390,72		
Πιστωτικό ποσό φόρου	565,13		565,13	0,00
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		980,31		
Συνολικό ποσό	-565,13	1.371,03	-565,13	0,00

5) Επί της υπ' αριθμ. /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	1.664,00	14.612,88	14.612,88	12.948,88
Χρεωστικό ποσό φόρου	447,50	1.359,82	1.359,82	912,32
Πιστωτικό ποσό φόρου				
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		935,68	935,68	935,68
Εισφορά αλληλεγγύης		102,29	102,29	102,29
Τέλος επιτηδεύματος	500,00	500,00	500,00	
Συνολικό ποσό	947,50	2.897,79	2.897,79	1.950,29

6) Επί της υπ' αριθμ. /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	835,00	7.111,39	7.111,39	6.276,39
Χρεωστικό ποσό φόρου	382,50	387,64	387,64	5,14
Πιστωτικό ποσό φόρου				
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		2,70	2,70	2,70
Εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.032,50	1.040,34	1.040,34	7,84

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.838.30