



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 14-07-2021

Αριθμός Απόφασης: 1698

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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).

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5 του άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του και της – ΑΦΜ, συζύγου, με διεύθυνση, κατά της με αριθμ.:

...../28.3.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της .. Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη της .. Δ.Ο.Υ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

8. Την υπ' αριθ./10-10-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.

9. Την με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2016 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./10-10-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

10. Την υπ' αριθ./2021 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (ΙΕ' Τμήμα), με την οποία αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας.

11. Το υπ' αριθμ. πρωτ./14-06-2021 υπόμνημα των προσφευγόντων

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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/28.3.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους 4.572,66€ (κύριος φόρος 2.078,48€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 2.494,18€).

Συγκεκριμένα με την με αριθμό/29-12-2014 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της .. Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Φόρου Εισοδήματος (αρ. 66 του ν. 2238/94) για τα οικονομικά έτη 2009 έως 2013 στον προσφεύγοντα Αφορμή του ελέγχου υπήρξε η υπ' αριθμ. πρωτ. απάντηση της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών σε ερώτημα της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της ειδικής επιδότησης ανεργίας του ΟΑΕΔ σε απολυμένους υπαλλήλους της εταιρείας «.....». Ο ελεγχόμενος ως απολυμένος υπάλληλος της εν λόγω εταιρείας εισέπραττε βάσει του άρθρου 23 του ν. 3526/2007 ειδική επιδότηση ανεργίας από τον ΟΑΕΔ, ο οποίος παρακρατούσε και απέδιδε και τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στον οικείο ασφαλιστικό φορέα. Ο προσφεύγων, τα ποσά αυτά τα δήλωνε στις οικείες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος σε κωδικούς απαλλασσομένων από τον φόρο χρηματικών ποσών (είτε στον κωδικό 659 είτε στον κωδικό 661) και συνεπώς δε φορολογήθηκε γι' αυτά. Η απάντηση της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος θεώρησε ότι τα συγκεκριμένα επιδόματα του ΟΑΕΔ αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και πρέπει να δηλωθούν στον κωδικό 301 προκειμένου να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

Κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ασκήθηκε η αριθμ./23-05-2016 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απερρίφθη από την υπηρεσία μας με την έκδοση της αριθ./10-10-2016 απόφασης λόγω εκπρόθεσμης άσκησής της.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε την από 04-11-2016 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Στη συνέχεια, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 27/4/2021 έκανε αυτή δεκτή:

- ακυρώνοντας την υπ' αριθ./10-10-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το μέρος που είχε απορριφθεί η με αριθ. πρωτ./23-05-2016 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος ως απαράδεκτης λόγω εκπροθέσμου υποβολής.
- αναπέμποντας την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθ. πρωτ./2016 ενδικοφανής προσφυγή, του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα παραπάνω.

Η ανωτέρω απόφαση βασίστηκε στο παρακάτω σκεπτικό:

(σκέψη 8) «Επειδή, σύμφωνα με τα όσα έγιναν δεκτά στην μείζονα σκέψη, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι μεταξύ των στοιχείων της δικογραφίας, δεν περιλαμβάνεται αποδεικτικό παραλαβής της συστημένης επιστολής των ΕΛΤΑ, το οποίο να περιλαμβάνει μεταξύ άλλων ουσιωδών για το κύρος της στοιχεία, τα ονοματεπώνυμα και την υπογραφή του επιδίδοντος οργάνου και του προσώπου που την παρέλαβε, την ιδιότητα υπό την οποία παρέλαβε ο τελευταίος την επιστολή, καθώς και την ακριβή διεύθυνση αποστολής και αφετέρου ότι ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παρέλαβε τη σχετική πράξη επιβολής φόρου στις 4.5.2016, προσκομίζοντας σχετικώς το σχετικό δελτίο απλής επίδοσης καταστήματος ΕΛ.ΤΑ. για το συστημένο με αριθμό σύστασης RE GR (το οποίο σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε η φορολογική αρχή αφορά την επίμαχη πράξη), το Δικαστήριο κρίνει ότι το θεσπιζόμενο με το άρθρο 5 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης της πράξης της φορολογικής αρχής με την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία αποστολής της συστημένης επιστολής δεν τυχάνει, εν προκειμένω, εφαρμογής και συνεπώς η/23.5.2016 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων κατά της ως άνω καταλογιστικής πράξης είναι εμπρόθεσμη και ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που με την προσβαλλόμενη απόφαση δέχθηκε τα αντίθετα, έσφαλε όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην 4^η σκέψη, εφόσον η συγκεκριμένη (διοικητική) προσφυγή απορρίφθηκε για τυπικό λόγο (εκπρόθεσμη άσκηση), χωρίς να εξεταστούν, αρμοδίως, οι προβαλλόμενοι με αυτήν λόγοι, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου η ανωτέρω προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας (βλ. επί φορολογικών διαφορών, ΔΕφΘεσ 1131/2020, ΔΕφΑθ 2350/2019, ΔΕφΠειρ 2347/2019, 1447/2019).»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Το ειδικό επίδομα ανεργίας, καθώς και το επιπλέον βοήθημα ανεργίας του άρθρου 23 του ν. 3526/2007 ως παροχές του Ο.Α.Ε.Δ. απαλλάσσονται από το φόρο και δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις. Πιο συγκεκριμένα το αρ. 23 του ν. 3526 προβλέπει ότι «Οι μισθωτοί της που απασχολούνται στο εργοστάσιο Θεσσαλονίκης, των οποίων η σύμβαση εργασίας καταγγέλθηκε από 4.12.2006 και μέχρι τις 31.1.2007, και δεν έχουν συμπληρωμένες τις προϋποθέσεις πλήρους συνταξιοδότησης από τον κύριο ασφαλιστικό τους φορέα, δικαιούνται να επιλέξουν ένα από τα παρακάτω προγράμματα του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.):...ε) ειδικής επιδότησης ανεργίας. Επιπλέον στον ίδιο νόμο αναφέρεται ότι για την ένταξη και την επιδότηση των μισθωτών στο πρόγραμμα της ειδικής επιδότησης ανεργίας ισχύουν οι διατάξεις περί επιδοτήσεως των κοινών ανέργων από τον Ο.Α.Ε.Δ.. Η ειδική επιδότηση ανεργίας θα αναστέλλεται αν υπάρξει οποιασδήποτε μορφής απασχόληση του επιδοτούμενου. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ. 14 του νόμου 1545/1985 περί της επιδότησης των κοινών ανέργων «Η αληθινή έννοια της παραγράφου 5 του αρ. 58 του νόμου 542/77 είναι ότι επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 13 του νόμου 3465/55, με τις οποίες απαλλάσσονται από κάθε φόρο ή τέλη χαρτοσήμου και γενικά από κρατήσεις για το δημόσιο και για τρίτους οι κάθε φύσης παροχές του ΟΑΕΔ, οι αιτήσεις που υποβάλλονται για την απονομή των παροχών αυτών, καθώς και οι διοικητικές ή δικαστικές και εξώδικες πράξεις για την αναγνώριση ή πραγματοποίησή τους». Ωστόσο ακόμη και η πρόβλεψη του ν. 3842/2010 που προβλέπει για πρώτη φορά τη φορολόγηση των κάθε φύσεως επιδομάτων ανεργίας που καταβάλλει ο ΟΑΕΔ στους δικαιούχους ανέργους, δεν συμπεριλαμβάνει την περίπτωση αυτή, αφού θέτει ως όριο λοιπών εισοδημάτων για τον άνεργο το ποσό των 30.000,00€ (άρθρο 4§5 του ν. 3842/2010) Προς ενίσχυση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος έρχεται το υπ' αριθμ. πρωτ. 9570/21.11.2010 έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας (ΟΑΕΔ) που αποσαφήνισε ότι «δεν προέβη και ούτε θα προβεί στο μέλλον σε παρακράτηση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος από τις χορηγούμενες ειδικές επιδοτήσεις ανεργίας και σε απόδοσή του στις ανά ατομική περίπτωση δικαιούχου αρμόδιες Δ.Ο.Υ., καθώς οι εν λόγω ειδικές επιδοτήσεις ανεργίας καλυπτόμενες από τον κρατικό προϋπολογισμό απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου και κρατήσεις».
- 2) Κατά δεύτερο λόγο αντιτείνει στο επιχείρημα της Δ.Ο.Υ. ότι το επίδομα που λαμβάνει πρόκειται στην ουσία για μισθωτή εργασία, το γεγονός ότι ενώ σύμφωνα με το αρ. 57 του ΚΦΕ ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών παρακρατείται υποχρεωτικά από τον εργοδότη, στην περίπτωση του, δεν υφίσταται εργοδότης, αλλά ο φορέας πληρωμής του επιδόματος είναι το ίδιο το Δημόσιο με τη μορφή του Ο.Α.Ε.Δ.. Ο Ο.Α.Ε.Δ. δεν μπορεί να προβεί σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος για το ειδικό επίδομα που παρέχει αφού πρόκειται για απολαβή απαλλασσόμενη από κάθε φόρο.
- 3) Υπάρχουν ήδη δικαστικές αποφάσεις οι οποίες δικαιώνουν υποθέσεις συναδέλφων του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, με τις υπ' αριθμ. 2069/2014 και 4695/2014 αποφάσεις του Μονομελές Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης και Θεσσαλονίκης με μεταβατική έδρα το

Κιλκίς, κρίθηκε ότι το ειδικό επίδομα ανεργίας απαλλάσσεται από κάθε φόρο και ως εκ τούτου η φορολόγησή του ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι ευθέως παράνομη. Το σκεπτικό των αποφάσεων στηρίζεται στην απαλλακτική ρύθμιση του αρ. 14 παρ. 3 του ν. 1545/1985, όπου αναφέρεται αδιακρίτως στις πάσης φύσεως παροχές που χορηγεί ο ΟΑΕΔ και συνεπώς οι επίμαχες παροχές που χορηγούνται από τον ΟΑΕΔ στους απολυμένους μισθωτούς της εταιρείας «.....» απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος αφού και από το εκκαθαριστικό σημείωμα προκύπτει ότι το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων δεν υπερβαίνει αυτό των τριάντα χιλιάδων ευρώ (όριο που τίθεται από την παρ. 5 του αρ. 4 του ν.3842/2010)

- 4) Παράβαση των αρχών της χρηστής διοικήσεως, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου νομιμότητας. Η Διοίκηση με σαφήνεια και για μια σειρά ετών είχε υιοθετήσει ήδη από το έτος 2008 τη θέση ότι το ειδικό επίδομα ανεργίας που χορηγείται στους πρώην εργαζομένους της επιχείρησης «.....», απαλλάσσεται κάθε φόρου, τέλους ή κράτησης. Η αιφνίδια αναστροφή της θέσης της φορολογικής αρχής κλονίζει την εμπιστοσύνη του φορολογούμενου στη δημόσια αρχή και παραβιάζει κατάφωρα τις αρχές της χρηστής διοίκησης. Η διάρκεια και σταθερότητα της πράξης, ιδιότητες που εξασφαλίζουν και το τεκμήριο της νομιμότητας, συνιστούν στοιχεία απαραίτητα για τη δημιουργία εμπιστοσύνης στον διοικούμενο.
- 5) Η επίδικη χρήση 2008 έχει υποπέσει σε παραγραφή, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων τελών και εισφορών ίσχυε μέχρι τις 31.12.2014. Συνεπώς, εσφαλμένα η φορολογική αρχή επανέρχεται σε διαχειριστική περίοδο που έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή (31.12.2014) και κοινοποιεί στον προσφεύγοντα τις προσβαλλόμενες πράξεις στις 22.2.2016. Επίσης δεν υφίστανται «συμπληρωματικά στοιχεία» κατά την έννοια του αρ. 68§2 του ν. 2238/94 ώστε να δικαιολογείται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.
- 6) Ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος και ιδιαίτερα ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας. Στην υπό κρίση περίπτωση τόσο η επιβολή του κύριου φόρου εισοδήματος όσο και ιδιαιτέρως η επιβολή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ανερχομένου σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου αντιβαίνουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς συνιστούν εξοντωτική και άκρως δυσανάλογη κύρωση σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.
- 7) Νόμω αβάσιμος και παράνομος ο διορθωτικός προσδιορισμός του εισοδήματος της συζύγου του διότι δεν υπάρχει εντολή ελέγχου για την ίδια και η φορολογική αρχή διορθώνει το εισόδημά της χωρίς καμία νόμιμη αιτιολογία.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 στο άρθρο 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «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, 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 δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 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, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 28/03/2016, ενώ η προθεσμία για την έκδοση της πράξης έληγε στις 31/12/2014, βάσει της πενταετούς παραγραφής του αρ. 84 του ν. 2238/94.

Επειδή βάσει της αποδοχής του ανωτέρου ισχυρισμού παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των

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

Οικ. έτος	2009	
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	21.039,75€	0,00€
Διαφορά πιστωτικού ποσού	2.078,48€	0,00€
Ποσό πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 120%	2.494,18€	0,00€
Συνολικό ποσό καταλογισμού	4.572,66€	0,00€

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.