



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/11/2017

Αριθμός απόφασης: 6041

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., οδός ....., κατά των παρακάτω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισίας:

α. Της με α/α ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 291.276,77€, πλέον πρόσθετος φόρος 349.532,12€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 640.808,89 €.

β. Της με α/α ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 151.087,71€, πλέον πρόσθετος φόρος 185.424,55€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 339.945,01€.

γ. Της με α/α ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 223.052,24€, πλέον πρόσθετος φόρος 267.662,69 € λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, εισφορά αλληλεγγύης 15.000,00 € και συνολικά ποσό 505.714,93€.

δ. Της με α/α ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 255.713,79 €, πλέον πρόσθετος φόρος 306.856,54€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και συνολικά ποσό 562.570,34 €.

ε. Της με α/α ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 350.423,53 €, πλέον πρόσθετος φόρος 420.508,24 € λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, εισφορά αλληλεγγύης 9.062,72 € και συνολικά ποσό 779.994,49 €.

στ. Της με α/α ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 211.188,56 €, πλέον πρόσθετος φόρος 253.426,27 € λόγω ανακρίβειας της δήλωσης εισφορά αλληλεγγύης 19.521,43 € και συνολικά ποσό 484.136,26 € και

ζ. Της με α/α ...../2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012, με την οποία καταλογίστηκε ποσό φόρου εισοδήματος 8.984,81€, πλέον πρόσθετος φόρος 8.910,54 € λόγω ανακρίβειας της δήλωσης εισφορά αλληλεγγύης 204,48 € και συνολικά ποσό 18.396,83 €, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Κηφισίας

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

#### Σύντομο Ιστορικό

Με το αριθ.πρωτ...../2015 διαβιβαστικό έγγραφο αποστολής φακέλου, με αριθμό υπόθεσης ...../...../2015 του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, περιήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Κηφισίας η από 19/11/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος για τον ως άνω προσφεύγοντα, από την οποία προκύπτει προσαύξηση περιουσίας μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του στην Ελλάδα, που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του .

Μετά την έκδοση της αριθ...../2015 εντολή διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και συντάχθηκε η από 30/05/2017 σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος και εκδόθηκαν οι ως άνω πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων την μεταρρύθμιση τους, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, για τις ένδικες χρήσεις.

A.....

B.....

#### Γ. ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

<<Έτσι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος ρυθμίζονταν μέχρι τη θέση σε ισχύ του Ν. 4174/2013 από τον προϋσχύσαντα Ν. 2238/94. Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης (κανονικός χρόνος παραγραφής-βλ. ΠΟΛ 1125/25-11-2004, Γνωμ ΝΣΚ 327/04). Στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, προβλέπεται κατ' εξαίρεση ότι ο χρόνος παραγραφής καθίσταται δεκαετής υπό την προϋπόθεση ότι εντός της δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία επίδοσης της δήλωσης, είτε (α) η μη ενάσκηση του Δικαιώματος του Δημοσίου οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου είτε (β) έχουν συντρέξει οι περιπτώσεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94.

Επί του προκειμένου ελέγχου, γίνεται αντιληπτό, είναι φύσει αδύνατο, αλλά και τεχνικά ανέφικτο να μπορεί κάποιος να αποδείξει μια προς μια από πού προέρχεται η κάθε κατάθεση πριν από 12 χρόνια. Αυτό έρχεται σε πλήρη αρμονία με την επανειλημμένη διατύπωση ότι οι νομοθετικές παρατάσεις περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου επιβλήθηκαν με τις εξής «δικαιολογίες» λόγω :

- αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων,
- οργανωτικής αναδιάρθρωσης των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών,
- ενοποίησης Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού,
- συνενώσεις Δ.Ο.Υ,
- αναστολής λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων ελέγχου,
- μεταφοράς αρμοδιότητας,
- έλλειψης προσωπικού,
- μη πλήρους λειτουργίας του συστήματος ELENXIS

.....

Ενόψει λοιπόν των ανωτέρω θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών έχει ανά χρήση ως ακολούθως :

Διαχειριστική περίοδος 1-1-2005 έως 31-12-2005 (**χρήση 2005**): Το κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 δικαίωμα του Δημοσίου ίσχυσε μέχρι την 31-12-2011. Παρετάθη δυνάμει του Άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 μέχρι την **31-12-2012**.

Διαχειριστική περίοδος 1-1-2006 έως 31-12-2006 (**χρήση 2006**): Το κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 δικαίωμα του Δημοσίου ίσχυσε μέχρι την 31-12-2012. Παρετάθη δυνάμει του Άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 μέχρι την **31-12-2013**.

Διαχειριστική περίοδος 1-1-2007 έως 31-12-2007 (**χρήση 2007**): Το κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 δικαίωμα του Δημοσίου ίσχυσε μέχρι την **31-12-2013** και δεν παρετάθη δυνάμει οποιουδήποτε Νόμου.

Διαχειριστική περίοδος 1-1-2008 έως 31-12-2008 (**χρήση 2008**): Το κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 δικαίωμα του Δημοσίου ίσχυσε μέχρι την **31-12-2014** και δεν παρετάθη δυνάμει οποιουδήποτε Νόμου.

Άρα εν προκειμένω ο έλεγχος παρανόμως αναφέρεται στις διαχειριστικές περιόδους των οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008 καταλογίζοντας πρόσθετα βάρη. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου κατά εφαρμογή των νομοθετικών παρεμβάσεων περί του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων προσβάλλει και δεν συνάδει προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, καθώς οι συνεχείς παρατάσεις αντίκεινται στην απορρέουσα από το Σύνταγμα αρχή του κράτους δικαίου και την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Σχετικά δε με τη ειδική εισφορά αλληλεγγύης πρέπει να εξετάσετε την υπ' αριθμ. 130/2017 γνωμοδότησή του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έκρινε ομόφωνα ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2014, Α' 167), το οποίο προστέθηκε με το [άρθρο 112](#) παρ. 9 του ν. 4387/2016 (Α' 85), δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος. Η γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου (Α' Τακτική Ολομέλεια) εξέδωσε τη γνωμοδότηση έπειτα από σχετικό ερώτημα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Μεταξύ άλλων, το ΝΣΚ ανέφερε πως το γεγονός ότι οι διέπουσες την εισφορά αλληλεγγύης διατάξεις εντάχθηκαν στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν παρίσταται ικανό να μεταβάλει τον χαρακτήρα της επίμαχης εισφοράς ως τοιαύτης ως φόρου επί του εισοδήματος και η γενομένη αναφορά στο πλαίσιο μνημονιακής δεσμεύσεως περί ενσωματώσεως «στον ΚΦΕ την εισφορά αλληλεγγύης επί τον εισοδήματος», έχει προφανώς την έννοια της εντάξεως στον εν λόγω Κώδικα των διατάξεων για την εισφορά, λόγω του ότι βάση υπολογισμού της αποτελεί το εισόδημα, η δε φράση «επί τον εισοδήματος» είναι διηγηματική του τρόπου υπολογισμού της και δεν αποσκοπούσε στην πρόσδοση στην εισφορά του χαρακτήρα της ως φόρου επί του εισοδήματος. Άλλωστε, ο χαρακτηρισμός της εισφοράς ως φόρου εισοδήματος θα οδηγούσε στο άτοπο της απαλλαγής από αυτήν με βάση απαλλακτικές διατάξεις που αφορούν στον φόρο εισοδήματος, ενόσω στο άρθρο 43Α του νέου ΚΦΕ περιέχονται ειδικές απαλλακτικές ρήτρες για την εισφορά. Όπως επισημαίνεται στη γνωμοδότηση, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ (αντί των 12.000 ευρώ) και η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, διαφοροποιηθέντων μόνο των κλιμακίων εισοδήματος και των συντελεστών αυτών για τον υπολογισμό της εισφοράς. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 15§1](#) στοιχεία α' και γ' του ν. 4472/2017, οι τροποποιητικές διατάξεις τίθενται σε εφαρμογή από 1-12-2020, υπό τις τασσόμενες στις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις>>.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. πράξεων 31/5/17) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**Επειδή**, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

**Επειδή**, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

**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** στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, 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.».

**Επειδή** στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος δια-κρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

**Επειδή**, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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 κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, ενώ έγινε αναλογική αναφορά (σκέψη 9 της εν λόγω απόφασης ) και για τις παρατάσεις παραγραφής που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7

του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015, 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 και 97 του ν. 4446/2016.

**Επειδή**, με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 τμήμα Β 2934/2017, κρίθηκε ότι :

.....

<< 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, ΣτΕ 2703/1997,

ΣτΕ 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, ΣτΕ 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 όψιμη (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>>.

**Επειδή**, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και από το σύστημα Taxis δεν προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων, όλων των οικονομικών ετών.

**Επειδή**, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

**Επειδή**, στη προκειμένη περίπτωση ο προσδιορισμός των εισοδημάτων για τον προσφεύγοντα διενεργήθηκε, ύστερα από άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του .

### **Επειδή,**

α) Για τα οικονομικά έτη 2006 έως 2008 (χρήσεις 2005-2007), υφίσταται θέμα παραγραφής καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τα ως άνω οικ.έτη, σύμφωνα με την υπ'αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας και την αριθ.2934/2017 τμήμα Β του ΣτΕ, κρίθηκαν αντισυνταγματικές.

β) Για τα οικ.έτη 2009-2011(χρήσεις 2008-2010),επειδή τα ποσά του προσδιορισθέντος φόρου εισοδήματος ανέρχονται σε 306.856,54 ευρώ για τη χρήση 2008,σε 350.423,53 ευρώ για τη χρήση 2009 και σε 253.426,27 ευρώ για τη χρήση 2010, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ.11 εδ.β του ιδίου νόμου, που προβλέπουν ως ανώτερο χρόνο παραγραφής την εικοσαετία.

γ) Για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012),δεν προκύπτει θέμα παραγραφής καθόσον έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 περί πενταετούς παραγραφής.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής για τα οικ. έτη 2006-2012,γίνεται δεκτός για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007, ενώ απορρίπτεται για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2012.

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου που αφορούν το οικ. έτος 2013,όπως αποτυπώνονται στην από 30/05/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη φόρου εισοδήματος(αα 170/17), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά το ως άνω οικ. έτος πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **μερική** αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :**

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 562.570,34 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 779.994,49 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 484.136,26 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 18.396,83 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

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