



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/12/2017

Αριθμός απόφασης:6348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Ερμιόνης, οδός «.....», κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2000-31/12/2000	51.629,01
2	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2001-31/12/2001	621.492,98
3	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2002-31/12/2002	52.154,56
4	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2003-31/12/2003	35.889,95
5	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2004-31/12/2004	5.636,15
6	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2005-31/12/2005	10.423,58
7	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	679,16

8	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2007- 31/12/2007	1.610,58
---	---------	------------	------------	----------	---------------------------	----------

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/05/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» 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:

α) Με την υπ' αρ. «.....»2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2001 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.467,73 €, πλέον 28.161,28 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ. «.....»2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 282.496,81 €, πλέον 338.996,17 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

γ) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.706,62 €, πλέον 28.447,94 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

δ) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.313,61 €, πλέον 19.576,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ε) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.561,88 €, πλέον 3.074,26 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

στ) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.737,99 €, πλέον 5.685,59 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ζ) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 308,71 €, πλέον 370,45 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

η) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 732,08 €, πλέον 878,50 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι σύμφωνα με την από 19/05/2017 έκθεση μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της § 2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας των ελεγχόμενων, ήτοι εισόδημα που δεν δηλώθηκε, προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011, λογιζόμενο ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επιπλέον διαπιστώθηκε εισόδημα από κινητές αξίες εξωτερικού (τόκοι και μερίσματα) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§4 του ν.2238/1994 και του άρθρου 12§1 του ν.2238/1994 που προστέθηκαν με το άρθρο 6§1 του ν.3522/2006.

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

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου μετά την παρέλευση της πενταετίας του άρ. 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994 για τις διαχειριστικές χρήσεις από το 2000 έως και το 2006 η φορολογική αρχή δεν δικαιούται να προβεί εντός δεκαετίας το πρώτον σε έκδοση καταλογιστικής του φόρου πράξης επί τη βάσει «συμπληρωματικών» στοιχείων

2) Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί φοροδιαφυγή για το οικονομικό έτος 2002

3)Εσφαλμένη πραγματική βάση της υπ' αριθ. «.....»/2017 πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2007

4) Εσφαλμένη πραγματική βάση της υπ' αριθ. «.....»/2017 πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2008

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΙΚ. ΕΤΗ 2001 ΕΩΣ 2006

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος τους 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 τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «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 δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για

τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων

ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσσώρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισέως τους. (Σχέτ. ΣτΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 6).

Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το

δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». (Σχετ. ΣΤΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 8).

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 πότε 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. (Σχετ. ΣΤΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 10).

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. (Σχετ. ΣτΕ Επτ/μελές Τμήμα Β΄ 2934, 2935/2017).

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών 2001 έως 2006 (χρήσεις 2000 έως 2005), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ως προς το οικ. έτος 2001, την 31/12/2006, έληγε ως προς το οικ. έτος 2002, την 31/12/2007, ως προς το οικ. έτος 2003, την 31/12/2008, ως προς το οικ. έτος 2004, την 31/12/2009, ως προς το οικ. έτος 2005, την 31/12/2010 και ως προς το οικ. έτος 2006, την 31/12/2011.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι επίδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν την 19/05/2017 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 31/06/2017, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2001 έως 2006 (χρήσεις 2000 έως 2005) είχε υποπέσει σε παραγραφή γίνεται αποδεκτός.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2007

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**2.** Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α)** από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, **β)** 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).».

Επειδή, σύμφωνα με την από 19/05/2017 έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην οποία αναφέρεται ότι: «Δεν υφίσταται εσφαλμένος υπολογισμός του εισοδήματος του ελεγχόμενου από καταθέσεις στην αλλοδαπή από την ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, δηλαδή υπολογισμός των εσόδων από τόκους που του κατεβλήθησαν κατά τη χρήση 2006 και συγκεκριμένα του ύψους των πιστωμένων τόκων αλλοδαπής προέλευσης που προέκυψαν από αγοραπωλησία ομολογιακών τίτλων μέσω του τραπεζικού ιδρύματος της «.....» Από την κίνηση του με αριθμό «.....» λογαριασμού στην τράπεζα «.....», για τη χρονική περίοδο 2001-2011, προκύπτει ξεκάθαρα ότι στις 17/08/2001 αναλαμβάνεται από το λογαριασμό το ακριβές ποσό των **500.000,00\$** προκειμένου να τοποθετηθεί σε αγορά επενδυτικού προϊόντος αμοιβαίων κεφαλαίων, (**«καλάθι εταιρικών ομόλογων συσσωρευμένων αποδόσεων» - Best Sector Bond**) και εν συνεχεία στον ίδιο λογαριασμό πιστώνεται στις 6/09/2006 το ίδιο προϊόν εκκαθαρισμένο, προσαυξημένο δηλαδή με τους πιστωτικούς τόκους, ήτοι με το ακριβές ποσό των **576.197,92 \$**. Η διαφορά των 76.197,92 \$ συνιστά το εισπραχθέν τοκομερίδιο, ποσό το οποίο επιβεβαιώνεται και φωτογραφίζεται πλήρως από τις αντίστοιχες προαναφερόμενες τραπεζικές συναλλαγές, (τις οποίες παραθέτουμε αναλυτικώς κάτωθι), όπως αυτές απεικονίζονται ξεκάθαρα στα αντίγραφα κίνησης της τράπεζας και επί των οποίων δεν υφίσταται οποιοδήποτε θέμα αμφισβήτησης.

ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟ ΜΗΝΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	NOM. ANA ΦΟΡ ΑΣ
ROYAL BANK OF SCOTLAND	«.....»	BEST SECTOR BOND REFERENCE «.....»	17/8/2001	(500.000,00)	0,00	USD
ROYAL BANK OF SCOTLAND	«.....»	TRF BSU0028 INTERNAL TRANSFER	6/9/2006	0,00	576.197,92	USD
ROYAL BANK OF SCOTLAND	«.....»	CHG SWIFT CHARGE «.....»	19/9/2006	(75,23)	0,00	USD
ROYAL BANK OF SCOTLAND	«.....»	OPO OUTWARD PAYMENT «.....» ANAGN OUR REFERENCE «.....»	19/9/2006	(577.506,06)	0,00	USD
ROYAL BANK OF SCOTLAND	«.....»	INT 28 SEPOUR REFERENCE «.....»	29/9/2006	(0,25)	0,00	USD
ROYAL BANK OF SCOTLAND	«.....»	CHARGE RETENTION TAX OUR REFERENCE «.....»	29/9/2006	(122,20)	0,00	USD
ROYAL BANK OF SCOTLAND	«.....»	INT 28 SEPOUR REFERENCE «.....»	29/9/2006	0,00	814,60	USD

Ύστερα από τα ανωτέρω διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της § 2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας των ελεγχόμενων, ήτοι εισόδημα που δεν δηλώθηκε, προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011, λογιζόμενο ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων σύμφωνα με τις διατάξεις του 84 § 4 του Ν. 2238/1994 παραγράφεται την 31/12/2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΥΠ' ΑΡΙΘ. «.....»/2017 ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε με την κρινόμενη προσφυγή σχετικό με ημερομηνία 7/2006 τραπεζικό έγγραφο της ίδιας της ROYAL BANK OF SCOTLAND, (μη μεταφρασμένο), στο οποίο αναφέρεται ότι κατά το χρόνο εξόφλησης – λήξης του ομολόγου, θα καταβληθεί στον δικαιούχο το ποσό της αρχικής επένδυσης προσαυξημένο με τις συσσωρευμένες αποδόσεις (δεδουλευμένοι τόκοι κατά τη διάρκεια ζωής του ομολόγου), ποσού 75.156,25 \$ με αντίστοιχη πίστωση των δύο με αριθμ. «.....» και «.....» λογαριασμών που τηρούνται επίσης στο όνομα του ελεγχόμενου στην ανωτέρω τράπεζα. Σύμφωνα όμως με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, το αρχικά επενδεδυμένο ποσό σε Αμοιβαία Κεφάλαια, στον ανωτέρω λογαριασμό που τηρούσε στην ROYAL BANK OF SCOTLAND για τη χρήση 2001, ήταν 501.041,67 \$.

Επειδή, με το ανωτέρω προσκομισθέν τραπεζικό έγγραφο παροχής πληροφοριών, αναφορικά με τα αναλυτικά στοιχεία της συγκεκριμένης επένδυσης ως αποδέκτες λογαριασμοί του συγκεκριμένου επενδυτικού προϊόντος αναφέρονται οι με αριθμ. «.....» και «.....», χωρίς όμως και μέχρι τη σύνταξη του παρόντος, ο ελεγχόμενος να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα τραπεζικών κινήσεων για το διάστημα 2001 -2006, με τις επενδυτικές συναλλαγές στον με αριθμ. «.....» ως άνω λογαριασμό που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, στον με αριθμό «.....» λογαριασμό στην τράπεζα ROYAL BANK OF SCOTLAND, για τη χρονική περίοδο 2001-2011, προκύπτει ξεκάθαρα ότι στις 17/08/2001 αναλαμβάνεται από το λογαριασμό το ακριβές ποσό των 500.000,00 \$ προκειμένου να τοποθετηθεί σε αγορά επενδυτικού προϊόντος αμοιβαίων κεφαλαίων, («καλάθι εταιρικών ομολογων συσσωρευμένων αποδόσεων» - Best Sector Bond) και πίστωση την 06/09/2006 ποσού 576.197,92\$.

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι για τη χρήση 2006, η συνολική αξία των πιστωμένων τόκων αλλοδαπής προέλευσης που κατατέθηκαν στον λογαριασμό «.....» της ROYAL BANK OF SCOTLAND, ανέρχεται στο ποσό των **77.012,52\$=76.197,92\$+814,60\$,** ισοδύναμης αξίας με **60.205,64€**, σύμφωνα με την ισοτιμία της ημερομηνίας που μπήκαν (πιστώθηκαν) οι τόκοι στο λογαριασμό, ήτοι 1,2793 \$ στις 6/9/2006 και 1,266\$ στις 29/9/2006. Πέρα των τόκων αυτών και όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, για τη συγκεκριμένη χρήση προσδιορίστηκαν επιπλέον τόκοι και συγκεκριμένα:

- Πίστωση ποσού 1.882,35 ευρώ στην UBS Ελβετίας, την 30/06/2006 στον υπ' αριθμ. «.....» τραπεζικό λογαριασμό,
- Πίστωση ποσού 3.868,61 ευρώ στην UBS Ελβετίας, την 31/07/2006 στον υπ' αριθμ. «.....» τραπεζικό λογαριασμό και

- Πίστωση ποσού 1.073,53 \$, άλλως 885,90€ βάσει ημερήσιας ισοτιμίας, στην UBS Ελβετίας, την 31/01/2006 στον υπ' αριθμ. «.....» τραπεζικό λογαριασμό.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι το συνολικό ποσό τόκων αλλοδαπής προσδιορίζεται για τη χρήση του 2006 στο ποσό των **66.842,50 €** (το αλγεβρικό άθροισμα των κατατεθειμένων τόκων στη ROYAL BANK OF SCOTLAND ύψους 60.205,64 € πλέον των τόκων στην UBS Ελβετίας ύψους 6.636,86 €).

Ωστόσο ο προσφεύγων και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016 για τη χρήση 2006 υπέβαλε εμπρόθεσμα για τόκους αλλοδαπής, δήλωση οικειοθελούς Απόδοσης Φόρου Εισοδήματος για Τόκους Αλλοδαπής Προέλευσης αξίας **66.070,41€**. Λαμβάνοντας πλέον υπόψη, τη δηλωθείσα οικειοθελώς ως άνω φορολογητέα ύλη, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά αδήλωτου εισοδήματος από τόκους, ποσού **66.842,50 € - 66.070,41€ = 771,77€**.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι εσφαλμένη η πραγματική βάση της υπ' αριθ. «.....»/2017 πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2007, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/05/2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 19/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....», και

Α) Την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2000-31/12/2000	51.629,01
2	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2001-31/12/2001	621.492,98
3	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2002-31/12/2002	52.154,56
4	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2003-31/12/2003	35.889,95
5	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2004-31/12/2004	5.636,15
6	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2005-31/12/2005	10.423,58

και

Β) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	679,16

2	«.....»	19/05/2017	21/06/2017	Εισόδημα	01/01/2007- 31/12/2007	1.610,58
---	---------	------------	------------	----------	---------------------------	----------

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2007

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

Διαφορά φόρου	308,71
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	370,45
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	679,16

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2008

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

Διαφορά φόρου	732,08
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	878,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.610,58

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.