



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.03.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 564

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της με Α.Φ.Μ. και β) της, με Α.Φ.Μ., οι οποίες ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε.....

α) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 (οικ. έτους 2003),

- β) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 (οικ. έτους 2004),
- γ) υπ' αροριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 (οικ. έτους 2005),
- δ) υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 (οικ. έτους 2007),
- ε) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικ. έτους 2008),
- στ) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικ. έτους 2009),
- ζ) υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 (οικ. έτους 2010).
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της με Α.Φ.Μ. και β) της με Α.Φ.Μ., που ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., φόρος εισοδήματος ύψους 4.200,76€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 5.040,91€, ήτοι συνολικό ποσό **9.241,67€**, για το οικονομικό έτος 2003 (εισοδήματα έτους 2002).
- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., φόρος εισοδήματος ύψους 13.879,94€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 16.655,93€, ήτοι συνολικό ποσό **30.535,87€**, για το οικονομικό έτος 2004 (εισοδήματα έτους 2003).
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις/2016 με Α.Φ.Μ., φόρος εισοδήματος ύψους 4.165,26€ πλέον

πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.998,31€, ήτοι συνολικό ποσό **9.163,57€**, για το οικονομικό έτος 2005 (εισοδήματα έτους 2004).

- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., φόρος εισοδήματος ύψους 2.377,48€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.852,98€, ήτοι συνολικό ποσό **5.230,46€**, για το οικονομικό έτος 2007 (εισοδήματα έτους 2006).
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., φόρος εισοδήματος ύψους 11.370,15€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 13.644,18€, ήτοι συνολικό ποσό **25.014,33€**, για το οικονομικό έτος 2008 (εισοδήματα έτους 2007).
- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις /2016, με Α.Φ.Μ., φόρος εισοδήματος ύψους 9.161,96€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 10.994,35€, ήτοι συνολικό ποσό **20.156,31€**, για το οικονομικό έτος 2009 (εισοδήματα έτους 2008).
- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., φόρος εισοδήματος ύψους 1.885,73€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.262,88€, ήτοι συνολικό ποσό **4.148,61€**, για το οικονομικό έτος 2010 (εισοδήματα έτους 2009).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από2017 έκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994 και των άρθρων 23-25 του Ν. 4174/2013, κατόπιν μερικού ελέγχου γραφείου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.-2016 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε τα οικ. έτη 2003-2013 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του αποβιώσαντος,, με Α.Φ.Μ., προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ.2012 εισαγγελική παραγγελία για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς εξακρίβωση τέλεσης αδικημάτων φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν. 2523/97, Ν. 3691/2008), η οποία

διαβιβάστηκε, λόγω αρμοδιότητας, στην Δ.Ο.Υ.από το Σ.ΔΟ.Ε. Αττικής, συνοδευόμενη από κλειστό φάκελο που περιείχε CD με τα τραπεζικά δεδομένα του ανωτέρω προσώπου.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε στην ημεδαπή ο αποβιώσας φυσικό πρόσωπο και μη επιτηδευματίας με Α.Φ.Μ. (που το επίμαχο διάστημα είχε την ιδιότητα του ομόρρυθμου μέλος της επιχείρησης «.....») διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, η οποία ανά φορολογική περίοδο έχει ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (άρθρο 48§3 του Ν.2238/94)
01/01/2002-31/12/2002 (Οικ. Έτος 2003)	15.428,51 €
01/01/2003-31/12/2003 (Οικ. Έτος 2004)	35.764,54 €
01/01/2004-31/12/2004 (Οικ. Έτος 2005)	11.345,58 €
01/01/2006-31/12/2006 (Οικ. Έτος 2007)	14.599,95 €
01/01/2007-31/12-2007 (Οικ. Έτος 2008)	48.005,63€
01/01/2008-31/12/2008 (Οικ. Έτος 2009)	27.341,20€
01/01/2009-31/12-2009 (Οικ. Έτος 2010)	7.542,95€

- Ως προς τα Οικ. Έτη 2006 & 2011(εισοδήματα ετών 2005 & 2010) ο φορολογικός έλεγχος δεν διαπίστωσε διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των τραπεζικών καταθέσεων του αποβιώσαντος.
- Αναφορικά με τα Οικονομικά έτη 2012 & 2013 (εισοδήματα ετών 2011 & 2012 αντίστοιχα) δεν καταλογίστηκαν ποσά από τον φορολογικό, έλεγχο καθώς για τα εν λόγω έτη υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του ν. 4446/2016 (αρ. δηλ. &...../20-09-2017) .

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη υποχρέωση διατήρησης στοιχείων, λόγω υποβολής της εταιρείας σε περαίωση χρήσεων έως το έτος 2009.
- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παραβίασης των αρχών της υπαιτιότητας, χρηστής διοίκησης, καλής πίστης, μη υποχρέωσης στα αδύνατα.
- Παραβίαση της αρχής αποδείξεως (νομιμότητας – κράτους δικαίου), συνήθειας και συναλλακτικών ηθών και κανόνων λογικής.

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή κυρίων και πρόσθετων φόρων.
- Παράβαση αρχής βάρους απόδειξης
- Έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
- Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.
- Μη επίδειξη εγγράφων φακέλου
- Αιτιολόγηση καταλογιζομένων ποσών ως εκ της ανάλωσης εισοδήματος προηγούμενων ετών
- Μη νόμιμου καταλογισμού προς έκαστη κληρονόμο του υπόχρεου της οφειλής εις ολόκληρο.
- Το σύνολο των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς αιτιολογούνται πλήρως και αφορούν συναλλαγές της εταιρίας «.....» . Παρατίθεται εκτενής αναφορά στις συναλλαγές αυτές.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων.

Επειδή, στις διατάξεις 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 έκδοσή 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, στις διατάξεις του άρθρου **84§§1& 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, 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.....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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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, με τις διατάξεις του άρθρου **68§2 του Ν.2238/1994** (Κ.Φ.Ε.), 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 φορολογούμενου 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). 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, με τις διατάξεις του άρθρου **72§6 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. **1191/2017** κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ , πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο

αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 τα υπόλοιπα ή οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών εσωτερικού και επομένως δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο 84§4 περιπτ. β' του ν. 2238/1994

Επειδή με την **ΠΟΛ.1194/2017** της Διεύθυνσης Ελέγχων Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης δόθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων. Ειδικότερα αναφέρεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε

περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).....»

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 δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με 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, δηλαδή 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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2392/2017).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, 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 φορολογουμένου.

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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1192/2017** με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αρ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «...η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή εν προκειμένω, οι προσφεύγουσες με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος των κινήσεων των ημεδαπών τραπεζικών του λογαριασμών του αποβιώσαντος, βάσει της με αριθμό υπ' αριθ. Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. Σ.Σ. εισαγγελικής παραγγελίας για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς εξακρίβωση τέλεσης αδικημάτων φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν. 2523/97, Ν. 3691/2008). Η εν λόγω εισαγγελική παραγγελία και οι κινήσεις των ημεδαπών τραπεζικών του λογαριασμών του αποβιώσαντος δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/94 και 72§6 του Ν. 4174/2013.

Επειδή για τα υπό κρίση οικονομικά έτη (2003, 2004, 2005, 2007, 2008, 2009 & 2010) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φόρου εισοδήματος χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου ή από το σύστημα Taxis να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών. Περαιτέρω, ο φορολογικός έλεγχος δεν διενεργήθηκε βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου, μετά την πάροδο της προθεσμίας περί πενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις-2017 και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/94 περί πενταετούς παραγραφής.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν 3899/2010), 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή βάσει των ανωτέρω για τα οικονομικά έτη 2003, 2004, 2005, 2007, 2008, 2009 & 2010 έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής, την 31/12/2008, την 31/12/2009, την 31/12/2010, την 31/12/2012, την 31/12/2013, την 31/12/2014 και την 31/12/2015 αντίστοιχα, για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής α) τηςμε Α.Φ.Μ. και β) της, με Α.Φ.Μ., οι οποίες ενεργούν ως νόμω υπόχρεοι κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις/2016, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

α) Υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 (εισοδήματα περιόδου 01-01-2002 έως 31-12-2002)

β) Υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 (εισοδήματα περιόδου 01-01-2003 έως 31-12-2003)

γ) Υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (εισοδήματα περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004)

δ) Υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (εισοδήματα περιόδου 01-01-2006 έως 31-12-2006)

ε) Υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (εισοδήματα περιόδου 01-01-2007 έως 31-12-2007)

στ) Υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (εισοδήματα περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008)

και ζ) Υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (εισοδήματα περιόδου 01-01-2009 έως 31-12-2009).

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεων- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	4.200,76€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.040,91€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.241,67€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	13.879,94€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.655,93€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.535,87€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	4.165,26€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.998,31€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.163,57€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	2.377,48€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.852,98€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.230,46€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	11.370,15€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	13.644,18€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	25.014,33€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	9.161,96€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.994,35€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	20.156,31€	0,00€

**Υπ' αριθ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.
έτους 2010**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	1.885,73€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.262,88€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.148,61€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις υποχρεές.

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**

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.