



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1775

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 20/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου της του ΔΗΜΟΥ ΛΗΜΝΟΥ, κατά: 1) της υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2007, β) της υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2008, γ) της υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2009, δ) της υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2010 και ε) της υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2007, β) την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2008, γ) την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2009, δ) την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2010 και ε) την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/09/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/11/2017 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:

1) Με την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2007, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου 300,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

2) Με την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2008, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου 300,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

3) Με την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2009, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου 300,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

4) Με την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2010, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 332,67 ευρώ, πλέον

πρόσθετου φόρου 399,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 671,87 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

5) Με την υπ' αριθμ./29-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2011, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 335,05 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 399,66 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 21,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 754,65 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 29/09/2017 έκθεσης ελέγχου μερικού φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./06-03-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., κατόπιν των με αριθμ. πρωτ./02-06-2016 και/03-11-2016 εγγράφων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την από 16/11/2015 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου (Τμήμα Δ' Μυτιλήνης). Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των αιτήσεων που υπέβαλε ο προσφεύγων στον ΟΠΕΚΕΠΕ σε σχέση με τις αντίστοιχες υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις προέκυψε ανά χρήση στρεμματική διαφορά στο φυτικό κεφάλαιο, καθώς και διαφορά στα τεμάχια του ζωικού κεφαλαίου, και επομένως προέκυψε διαφορά στο αντίστοιχα καθαρό γεωργικό εισόδημα, ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	Συνολικό Δηλωθέν Αντικειμενικό Εισόδημα Κωδ. 915	Διαφορά Ελέγχου	Συνολικό Αντικειμενικό Εισόδημα Ελέγχου Κωδ. 915
2007	12.390,08	1.969,43	14.359,51
2008	13.587,19	722,94	14.310,13
2009	15.441,45	1.987,36	17.428,81
2010	14.712,22	3.499,42	18.211,64
2011	14.712,22	2.193,53	16.905,75

με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν και εξαφανισθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και η από 29/09/2017 και υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που εξέδωσε το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος πρόσβασης στα δημόσια έγγραφα και κατ' επέκταση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Όλα τα μνημονευόμενα κατ' αριθμό και ημερομηνία έγγραφα στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου είναι έγγραφα εσωτερικά, απόρρητα πληροφοριακά δελτία και εμπιστευτικά, δηλαδή ο έλεγχος επικαλείται έγγραφα στον οποίων το περιεχόμενο ο φορολογούμενος δεν μπορεί να έχει πρόσβαση. Επιπλέον η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται στο περιεχόμενο των εμπιστευτικών απόρρητων εγγράφων και επομένως ο ίδιος αδυνατεί να γνωρίζει τι ακριβώς διαλαμβάνεται στα επικαλούμενα αυτά έγγραφα ώστε να μπορέσει να αμυνθεί αποτελεσματικά και να προβάλλει τις απόψεις του.

- Έλλειψη ορισμένης, σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – αοριστία και ανακρίβεια της έκθεσης ελέγχου.
- Παραγραφή αξιώσεων της Διοίκησης για καταλογισμό φόρων λόγω παρέλευσης της προθεσμίας παραγραφής. Για την ελεγχόμενη περίοδο των οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών λήγει με την πάροδο της πενταετίας στις 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016 αντίστοιχα, επομένως για όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου το δικαίωμα του Δημοσίου για οποιαδήποτε αξίωση είχε ήδη παραγραφεί προ της εντολής ελέγχου, λόγω της νομολογημένης πλέον αντισυνταγματικότητας των διατάξεων που προβλέπουν παράταση της παραγραφής.
- Παράνομες σε βάρος του καταλογιστικές πράξεις λόγω λήψης υπόψη δεδομένων τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή, που αφορούν σε χρονικό διάστημα πέραν της πενταετίας από τον έλεγχο. Στην προκειμένη περίπτωση το μοναδικό δήθεν αποδεικτικό μέσο-στοιχείο που επικαλείται ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι στοιχεία κίνησης του τραπεζικού του λογαριασμού της Αγροτικής Τράπεζας και για τις χρήσεις 2006-2010, δηλαδή για χρήσεις απέχουσες πέραν της πενταετίας από τον έλεγχο, θα πρέπει να θεωρηθούν οι σχετικές πράξεις καταλογισμού φόρου άκυρες και παράνομες ως βασιζόμενες σε αντισυνταγματικές διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2690/1999 όσο και αυτές του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, όπου αναφέρεται «ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», οι φορολογούμενοι έχουν δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά και στα ιδιωτικά έγγραφα που είναι σχετικά με την υπόθεσή τους και στα οποία βασίζεται η πράξη καταλογισμού του φόρου, καθώς χωρίς πρόσβαση στα διοικητικά στοιχεία ο διοικούμενος δεν μπορεί να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα ακρόασής του, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος με συνέπεια την ελλιπή εκπλήρωση της υποχρέωσης της διοίκησης να αιτιολογεί με πληρότητα, επάρκεια και σαφήνεια τις διοικητικές πράξεις της. Εν προκειμένω, δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε με έγγραφη αίτησή του μέχρι και την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής να λάβει γνώση εγγράφων, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι παραβιάστηκε το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του πρόσβασης στα δημόσια έγγραφα και κατ' επέκταση το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα*

του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. β του άρθρου 84 ν.2238/94:

«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).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** 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, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει 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», έκρινε **ως**

αντισυνταγματικές τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ. **2932/2017** απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ έκρινε ότι 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 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής , εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α) Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

και

β) η ΠΟΛ 1192/01-12-2017 (αποδοχή της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, 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, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του εν λόγω άρθρου (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία 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 (σχετ. απόφαση ΣΤΕ 2934/2017, 1738/2017, 1623/2016).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση περιήλθαν στη γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία (τα με αριθμ. πρωτ./02-06-2016 και/03-11-2016 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την από 16/11/2015 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου (Τμήμα Δ' Μυτιλήνης). Συνεπώς τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής για τις χρήσεις 2006-2009 (ήτοι μετά την 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014 και 31/12/2015) και ως εκ τούτου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου στις χρήσεις αυτές, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαετούς παραγραφής. Αντίθετα για τη χρήση 2010 και δεδομένου ότι: α) οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση, β) η υπό κρίση περίπτωση ελέγχου δεν αφορά επανέλεγχο κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων, καθώς τα με αριθμ. πρωτ./02-06-2016 και/03-11-2016 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής περιήλθαν στη γνώση της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης εντός της πενταετούς παραγραφής, ήταν δηλαδή ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, γ) από τα στοιχεία του φακέλου και του πληροφορικού συστήματος taxis δεν προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή

φόρου εισοδήματος για το εν λόγω οικονομικό έτος έχει υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, καθόσον κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ, θεωρούνται αντισυνταγματικές.

Επειδή επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής όλων των επιδίκων χρήσεων, καθότι το μοναδικό δήθεν αποδεικτικό μέσο-στοιχείο που επικαλείται ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι στοιχεία κίνησης του τραπεζικού του λογαριασμού της Αγροτικής Τράπεζας και για τις χρήσεις 2006-2009, δηλαδή για χρήσεις απέχουσες πέραν της πενταετίας από τον έλεγχο, θα πρέπει να θεωρηθούν οι σχετικές πράξεις καταλογισμού φόρου άκυρες και παράνομες ως βασιζόμενες σε αντισυνταγματικές διατάξεις σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 μεταξύ άλλων αναφέρεται: «...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...».

Επειδή ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, το συμπληρωματικό στοιχείο που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι η έκθεση του ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου (Τμήμα Δ' Μυτιλήνης), της οποίας το πόρισμα δε βασίστηκε μόνο στα στοιχεία κινήσεων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, αλλά και σε στοιχεία άλλων Υπηρεσιών, όπως του ΟΠΕΚΕΠΕ, Υποθηκοφυλακείου κτλ. Συγκεκριμένα οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές διαφορές στο φόρο εισοδήματος δεν προέκυψαν από τα στοιχεία

των τραπεζικών καταθέσεων, αλλά από στοιχεία των δηλώσεων του προσφεύγοντα στον ΟΠΕΚΕΠΕ και τα αποτελέσματα του ελέγχου που έγινε από τον ίδιο τον ΟΠΕΚΕΠΕ και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφασης του ΣΤΕ δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη:

«1. Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θεωρείται η πρόσσοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από τη συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.

Για τον προσδιορισμό αυτόν λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών.

Για την εξειδίκευση της άνω αντικειμενικής μεθόδου με κοινή απόφαση των Υπουργών Γεωργίας και Οικονομικών καθορίζονται:

- α) Τα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσσοδο από το έδαφος, αφού συνεκτιμηθούν η συνολική έκταση, το σχήμα, η τοπογραφική κατάσταση όπως κλίση και γενικά τα στοιχεία τα οποία καθορίζουν τη φυσική του παραγωγικότητα, όπως σύσταση εδάφους, γονιμότητα.
- β) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσσοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο, η ίδια ή ξένη απασχόληση
- γ) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσσοδο από το κεφάλαιο, αφού συνεκτιμηθούν το μέγεθος, η μορφή αυτού, όπως έγχειες βελτιώσεις, γεωργικές κατασκευές μηχανές, μόνιμες φυτείες.
- δ) Η μέθοδος υπολογισμού των βασικών αυτών συντελεστών παραγωγής της γεωργικής εκμετάλλευσης.
- ε) Κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

.....»

Επειδή με βάση την από 16/11/2015 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου (Τμήμα Δ' Μυτιλήνης), ο ΟΠΕΚΕΠΕ διενήργησε επιτόπιο έλεγχο και με το αριθμ. πρωτ./01-04-2015 έγγραφό του γνωστοποίησε στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ για τις αποκλίσεις στο φυτικό και ζωικό κεφάλαιο ως εξής:

Α. ΦΥΤΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Τα έτη 2006 έως 2010 βρέθηκαν αποκλίσεις ανώτερες του 50% .

Τα έτη 2011 και 2012 η απόκλιση είναι μεταξύ 20% και 50%

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΕΚΤΑΣΗ (εκτάρια)	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΕΚΤΑΣΗ (εκτάρια)
2006	89,93	27,49
2007	89,69	33,27

2008	90,30	34,62
2009	88,38	33,95
2010	84,52	25,78
2011	81,33	47,99
2012	73,36	47,25

Β. ΖΩΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Το 2006 βρέθηκε απόκλιση 16,3% από τα δηλωθέντα αιγοπρόβατα.

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προέβη στην έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος για τα έτη 2006-2010 μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων οικονομικών ετών με τις δηλώσεις που υπέβαλε στον ΟΠΕΚΕΠΕ για να λάβει τις επιδοτήσεις. Συγκεκριμένα λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο για τον καταλογισμό γεωργικού εισοδήματος οι παρακάτω εκτάσεις και τα τεμάχια του ζωικού κεφαλαίου που δηλώθηκαν στον ΟΠΕΚΕΠΕ:

ΦΥΤΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (συνολικά σε εκτάρια)	2006	2007	2008	2009	2010
ΣΙΤΗΡΑ	16,690	14,640	17,050	25,740	13,080
ΑΜΠΕΛΩΝΕΣ	4,380	4,140	4,140	4,140	4,030
ΒΟΣΚΟΤΟΠΟΙ	49,200	49,200	48,360	47,600	43,400
ΚΑΡΠΟΙ ΜΕ ΚΕΛΥΦΟΣ			0,300		
ΕΚΤΑΣΕΙΣ (σε καλή γεωργική κατάσταση)	19,660	21,710	20,450	10,980	24,010
ΖΩΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (σε τεμάχια)					
ΑΙΓΟΠΡΟΒΑΤΑ	348	301	299	299	300

Ωστόσο τα παραπάνω στοιχεία έχουν αμφισβητηθεί από τον ίδιο τον ΟΠΕΚΕΠΕ κατόπιν επιτόπιου ελέγχου Ενιαίας Ενίσχυσης 2013 και διοικητικού ελέγχου που πραγματοποίησε η εν λόγω Υπηρεσία και η τελικώς προσδιορισθείσα έκταση του φυτικού κεφαλαίου κ το ζωικό κεφάλαιο είναι αυτά που εμφανίζονται στον πίνακα της προηγούμενης παραγράφου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναιτιολόγητα επέλεξε να υπολογίσει τις καταλογισθείσες διαφορές στηριζόμενη στα στοιχεία των δηλώσεων που υπέβαλε ο προσφεύγων στον ΟΠΕΚΕΠΕ για να λάβει τις επιδοτήσεις, ενώ όφειλε να υπολογίσει τη διαφορά στο καθαρό γεωργικό εισόδημα του προσφεύγοντος για κάθε χρήση με βάση την πραγματική τελικώς προσδιορισθείσα κατόπιν ελέγχου από τον ΟΠΕΚΕΠΕ έκταση που αυτός χρησιμοποίησε για την παραγωγή των προϊόντων του και η οποία προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία με βάση τα οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμ./29-09-2017,/29-09-2017,/29-09-2017,/29-09-2017 και/29-09-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.