



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25-05-2023

Αριθμός απόφασης: 1055

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ:, κατά:

α) της με αριθμό /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας,

β) της με αριθμό /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας,

γ) της με αριθμό /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και

δ) της με αριθμό /29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με 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:

- Με την με αριθμό /29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 55,85€ και πρόσθετος φόρος ύψους 37,85€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 93,70€.
- Με την με αριθμό /29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 598,80€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ύψους 179,64€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 19,96€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.448,40€.
- Με την με αριθμό /29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 841,60€, εισφορά αλληλεγγύης ύψους 84,16€ και πρόσθετος φόρος ύψους 373,84€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.299,60€.
- Με την με αριθμό /29-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου, άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμούς πρωτ. /14-02-2022, /25-02-2022, /28-02-2022, /16-03-2022 και /18-03-2022 έγγραφα αιτήματα του ελέγχου, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 1 του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 29-12-2022 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν 2238/1994, οικονομικών ετών 2013-2014, μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν 4172/2013, φορολογικού έτους 2014, μερικού επιτόπιου ελέγχου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, της ΔΟΥ Λάρισας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /0/3231/18-05-2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ο έλεγχος εκκίνησε με την υπ' αριθμ. /0/3231/18-05-2018 μηχανογραφική εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαρίσης, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 1 παρ.12 της Αποφάσεως Διοικητού Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Δ. ΟΡΓ. Α' 1115805 ΕΞ 2017/31 - 07- 2017 (Φ.Ε.Κ.2743/04-08-2017 τ.Β), όπως ισχύει, για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Η ελεγχόμενη υπόθεση μεταφέρθηκε στη ΔΟΥ Λάρισας την 18-05-2018 (αριθ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Α' Λαρίσης/25-05-2018) από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) στο οποίο είχε μεταφερθεί την 09-11-2017 από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε., κατ' άρθρο 61 του ν.4410/03-08-2016. Μεταξύ των στοιχείων του διαβιβασθέντος φακέλου, περιλαμβάνεται και το με αριθμό πρωτ. /4326/2014/08-10-2014 έγγραφο της Αρχής του άρθρου 7 Ν.3691/2008/Α' Μονάδα προς την Π.Δ. Θεσσαλίας (πρωτ. εισερχ. Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Θεσσαλίας /15-10-2014). Σύμφωνα με το υπ' όψιν και το επισυναπτόμενο σ' αυτό πληροφοριακό δελτίο προκύπτουν υπόνοιες για το αδίκημα της φοροδιαφυγής από το πρόσωπο υπό στοιχεία του (Α.Φ.Μ.).

Κατόπιν ο έλεγχος με το αριθ. πρωτ./21-05-2018 [RE.....4GR] έγγραφο, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, μέσω συστημένης επιστολής, την υπ' αριθμ./0/3231/18-05-2018 εντολή ελέγχου και με το υπ' αριθ. πρωτ...../21-05-2018 [συστημένο ΕΛΤΑ RE.....5GR] έγγραφο της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού για τη φορολογία και τα έτη στα οποία ελέγχεται.

Ακολουθώντας, με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ /24-05-2018 έγγραφο της ΔΟΥ Λάρισας προς τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) της ΑΑΔΕ, ο έλεγχος ζήτησε να του γνωστοποιηθεί, εάν, από τα διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες που έχουν υποβληθεί από τα πρόσωπα του άρθρου 15 του ΚΦΔ, προκύπτουν εισοδήματα από ακίνητα, οχημάτων, σκαφών αναψυχής, επιχειρηματικής αμοιβής, τόκων εξωτερικού, εισοδήματα από τόκους καταθέσεων εσωτερικού, καταβληθείσες τοκοχρεωλυτικές δόσεις δανείων κλπ.. Η ανωτέρω υπηρεσία, με το με αριθμό πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/06-09-2018 έγγραφό της, ενημέρωσε τον έλεγχο ότι για

την , με ημερομηνία γέννησης - - , τόπο γέννησης Λάρισα και διεύθυνση κατοικίας 7 ΤΚ: , Λάρισα, ανευρέθησαν στοιχεία πληρωμών τόκων αποταμιεύσεων στην αλλοδαπή και απέστειλε σχετικό πίνακα ως κάτωθι:

| ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ | ΤΥΠΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ | ΑΡΙΘΜΟΣ SWIFT | ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ | ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ | ΚΩΔΙΚΟΣ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ |
|-------------------------------|--------------------------|----------------------|--------------------------------|----------------------------|---------------------------|
| | iban | | | shared_repartition_unknown | EUR |
| ΕΤΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ | | | | | ΠΟΣΟ (ΣΕ ΕΥΡΩ) |
| 2012 | | | | | 5492 |
| 2013 | | | | | 8301 |
| 2014 | | | | | 3809 |
| DE80604628080092608604 | | | | | EUR |
| ΕΤΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ | | | | | ΠΟΣΟ (ΣΕ ΕΥΡΩ) |
| 2012 | | | | | 172 |
| 2013 | | | | | 115 |
| 2014 | | | | | 84 |
| DE58604628080092608418 | | | | | EUR |
| ΕΤΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ | | | | | ΠΟΣΟ (ΣΕ ΕΥΡΩ) |
| 2014 | | | | | 99 |

Στη συνέχεια, ο έλεγχος με το με αριθμό πρωτ.ΕΜΠ /11-09-2018 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων / Τμήμα Γ', της ΑΑΔΕ, ζήτησε, κατ'εφαρμογή του άρθρου 29 του Κ.Φ.Δ., την ενεργοποίηση της διαδικασίας της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τη Φορολογική Διοίκηση της Γερμανίας προκειμένου να αρθεί το τραπεζικό απόρρητο και να διερευνηθούν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του ελεγχόμενου προσώπου στην τράπεζα-Bank, ταχυδρομική διεύθυνση υποκαταστήματος: Str.1,,..... ή όπου αλλού σε τράπεζες της Γερμανίας εντοπισθούν τέτοιοι λογαριασμοί.

Ειδικότερα, ζητήθηκε με το υπ' όψιν έγγραφο μας να διερευνηθούν οι τραπεζικοί λογαριασμοί υπό στοιχεία: α) (τύπος λογαριασμού:iban), αριθμός SWIFT: AMT, β) (τύπος λογαριασμού:iban), αριθμός SWIFT: και γ) (τύπος λογαριασμού:iban), αριθμός SWIFT: και να απαντηθούν τα κάτωθι ερωτήματα:

- ποιός είναι δικαιούχος (ονοματεπώνυμο, ταχ. διεύθυνση και Α.Φ.Μ.), των παραπάνω τραπεζικών λογαριασμών στη Γερμανική τράπεζα ή όποιου άλλου λογαριασμού εντοπισθεί στη Γερμανική επικράτεια, τότε και από ποιόν ανοίχθηκαν οι λογαριασμοί και να αποσταλούν όλα τα έγγραφα που υπεβλήθησαν στην τράπεζα/ες για το σκοπό αυτό,
- σε περίπτωση που οι λογαριασμοί ανοίχθηκαν από άλλο (τρίτο προς τα παραπάνω πρόσωπα) πρόσωπο, για λογαριασμό τους, να αποσταλούν όλα τα νομιμοποιητικά έγγραφα που υπεβλήθησαν για το λόγο αυτό στην τράπεζα/ες,
- να αποσταλούν αναλυτικές κινήσεις του παραπάνω λογαριασμού/ών από την ημερομηνία που ανοίχθηκε/αν έως και την 31-12-2014,
- να αποσταλούν οι τόκοι που καταβλήθηκαν στο ελεγχόμενο πρόσωπο κατά τα διαχειριστικά έτη: 2012, 2013 και 2014 και να γνωστοποιηθεί εάν φορολογήθηκαν οι καταβληθέντες τόκοι στη Γερμανία, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο υποερώτημα, να αποσταλούν αντίγραφα του παρακρατηθέντος φόρου ανά λογαριασμό και έτος και
- εάν οι ερευνόμενοι λογαριασμοί ή όποιοι άλλοι εντοπισθούν είναι συνδεδεμένοι με άλλο ή άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς των ιδίων προσώπων στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τρίτης χώρας. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα, να αποσταλούν οι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι συνδεδεμένοι με τους παραπάνω λογαριασμούς και τα πλήρη στοιχεία των τραπεζών (επωνυμία, ταχ. διεύθυνση και Α.Φ.Μ.).

Με το με αριθμ. πρωτ. /10-10-2018 [.....] έγγραφο της ΔΟΥ Λάρισας προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων/Τμήμα Γ΄ της Α.Α.Δ.Ε., απεστάλη το αρχικώς υποβληθέν υπό ημερομηνία 11-09-2018 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών κατά τις οδηγίες και τον τύπο του εγγράφου του Παραρτήματος της Ε.Δ.Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ1056/21-03.2018 – Α.Δ.Α.620Θ46ΜΠ3Ζ-Τ93.

Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/08-03-2019 έγγραφο της Διευθύνσεως Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων/Τμήμα Γ΄ της Α.Α.Δ.Ε., το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ.εισερχομένου στη ΔΟΥ Λάρισας ΕΜΠ. /07-02-2022, κοινοποιήθηκε η απάντηση της Γερμανικής Φορολογικής Διοικήσεως επί του με αριθ. πρωτ. /10-10-2018 [.....] αιτήματος.

Από την τελική απάντηση αναφορικά με τα ζητηθέντα στοιχεία που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο προκύπτουν τα κάτωθι:

1] Ο λογαριασμός στη-Bank με αριθμό ανοίχθηκε την 24-10-2014.

2] Δικαιούχοι των λογαριασμών (SWIFT:), (SWIFT:) και (SWIFT:) στη-Bank είναι ο και το ελεγχόμενο πρόσωπο, το οποίο είναι εξουσιοδοτημένο να τους διαχειρίζεται. Οι δύο πρώτοι λογαριασμοί ανοίχθηκαν από τους δικαιούχους την 05-04-2011.

3] Αρχικό υπόλοιπο κλεισίματος των δύο λογαριασμών:

-: 01-01-2012 = 302.345,25€, 31-12-2012 = 307.837,86€

-: 01-01-2012 = 30.114,99€, 31-12-2012 = 38.287,91€

4] Οι τόκοι για το έτος 2012 ανέρχονται σε 172,92€ για το λογαριασμό και σε 5.492,61€ για το λογαριασμό Δεν παρακρατήθηκε φόρος για τους τόκους στη Γερμανία.

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων και δεδομένου ότι οι ανωτέρω τόκοι αλλοδαπής δε δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση οικονομικών και φορολογικών ετών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επιπλέον, στην προσφεύγουσα, με την με αριθμό /29-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€ διότι δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό πρωτ. /14-02-2022, /25-02-2022, /28-02-2022, /16-03-2022 και /18-03-2022 έγγραφα αιτήματα του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας για παροχή στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι κατά την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, δεδομένου ότι το με αριθμό πρωτ.ΔΗΛΕΔ Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/06-09-2018 έγγραφο περιείχε όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Δεν είχε υποχρέωση να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία στη Φορολογική Αρχή για χρήσεις που είχαν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 70 του Ν 4987/2022 «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, 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 δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. [4254/2014](#) (Α'85) σε πρώτο βαθμό.

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:

«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. ... 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, ακολούθως, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1052/15.3.2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του νόμου 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και συγκεκριμένα με το άρθρο 13 της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι :

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εκδώσει οριστικό φύλλο ελέγχου χωρίς να αναμένει τις απαντήσεις των αρχών (φορολογικών ή τελωνειακών) των άλλων κρατών-μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, όταν μεταξύ των ελεγκτικών επαληθεύσεων γίνονται και διασταυρώσεις των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή των συναλλαγών με τρίτες χώρες.

Σε περίπτωση δε που στο μέλλον ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. λάβει απαντήσεις βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με στοιχεία επιβαρυντικά για τον ελεγχόμενο φορολογούμενο, μπορεί να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του νόμου (22/12/06) και μετά.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1191/2017 κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου. Ειδικότερα:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της αριθ. 265//2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων .

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της

παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως 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, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). 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 υπ'όψιν 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 τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα 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 2934/2017](#), ΣτΕ 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 ΠΟΛ 1192/2017 κοινοποιήθηκε η με αριθμ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014. Ειδικότερα:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) 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, στο άρθρο 36 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει « αρχική ή» τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4987/2022 «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.».

Επειδή, τέλος, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με το σύζυγό της, εμπροθέσμως

Α) την με αριθμό καταχώρησης/01-07-2013 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) και η φορολογική αρχή είχε δικαίωμα για έλεγχο της εν λόγω δήλωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/94, έως την 31-12-2018.

Β) την με αριθμό καταχώρησης/19-06-2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και η φορολογική αρχή είχε δικαίωμα για έλεγχο της εν λόγω δήλωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/94, έως την 31-12-2019.

Γ) την με αριθμό καταχώρησης/24-07-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014. και η φορολογική αρχή είχε δικαίωμα για έλεγχο της εν λόγω δήλωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν 4987/2022, έως την 31-12-2020.

Επειδή, στις ανωτέρω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα δε συμπεριέλαβε τους τόκους που έλαβε από τους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε στην αλλοδαπή και ειδικότερα στη Γερμανία.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε την ανακρίβεια των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στο πλαίσιο του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεσή της, με το με αριθμό πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α 147925 ΕΞ 2018 ΕΜΠ/06-09-2018 έγγραφο Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) της ΑΑΔΕ.

Επειδή, το ως άνω έγγραφο περιείχε όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες που αφορούσαν τους τόκους που έλαβε η προσφεύγουσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε στην αλλοδαπή.

Επειδή, το ανωτέρω έγγραφο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής την 11-09-2018 (αριθμ.πρωτ. εισερχομένου /11-09-2018), ήτοι εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 και στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν 4987/2022 πενταετίας και συνεπώς δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, ακολούθως, ο έλεγχος με το με αριθμό πρωτ. /10-10-2018 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων / Τμήμα Γ', της ΑΑΔΕ, ζήτησε, κατ'εφαρμογή του άρθρου 29 του Κ.Φ.Δ., την ενεργοποίηση της διαδικασίας της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τη Φορολογική Διοίκηση της Γερμανίας προκειμένου να αρθεί το τραπεζικό απόρρητο και να διερευνηθούν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του ελεγχόμενου προσώπου στην τράπεζα-Bank, ταχυδρομική διεύθυνση υποκαταστήματος: Str.1, 71696,..... ή όπου αλλού σε τράπεζες της Γερμανίας εντοπισθούν τέτοιοι λογαριασμοί.

Η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων/Τμήμα Γ' της Α.Α.Δ.Ε. με το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/08-03-2019 έγγραφό της, ενημέρωσε την αρμόδια ελληνική φορολογική αρχή σχετικά με την απάντηση της φορολογικής αρχής της Γερμανίας επί του ανωτέρω αιτήματος και συγκεκριμένα για τους τόκους που έλαβε η προσφεύγουσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε στην αλλοδαπή, μόνο για το έτος 2012. Η αρμόδια ΔΟΥ Λάρισας έλαβε γνώση του ως άνω εγγράφου την 07-02-2022 (αριθμ.πρωτ.εισερχομένου ΕΜΠ...../07-02-2022) και συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 περίπτωση γ' του Ν 2238/1994, η παραγραφή του οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) δύνατο να καταστεί δεκαετής.

Ωστόσο, οι πληροφορίες που λήφθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση της Γερμανίας, ήταν όμοιες με αυτές που είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής με το με αριθμό πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α 147925 ΕΞ 2018 ΕΜΠ/06-09-2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) της ΑΑΔΕ και συνεπώς καμία παρέκταση της κανονικής πενταετούς παραγραφής δε συντρέχει για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012).

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/08-03-2019 έγγραφό της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων/Τμήμα Γ' της Α.Α.Δ.Ε., δεν περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής καμία πληροφορία σχετικά με το ύψος των ληφθέντων τόκων από τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014) και συνεπώς καμία παρέκταση της κανονικής πενταετούς παραγραφής δε συντρέχει για τα εν λόγω έτη.

Ειδικότερα:

- 1) Τα οικονομικά έτη 2013 (χρήση 2012) 2014 (χρήση 2013), διέπονται από τις διατάξεις του ν. 2238/1994, και ειδικότερα τα περί παραγραφής, ρυθμίζονται από τα άρθρα 84 παρ.1 και 4 και 68 παρ.2 του ως άνω νόμου.(άρθρο 70§10 Ν. 4987/2022).
- 2) Το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014), διέπεται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013, και ειδικότερα τα περί παραγραφής, ρυθμίζονται από το άρθρο 36 παρ.1 και 2 του ως άνω νόμου (όπως κωδικοποιήθηκε με το Ν 4987/2022).
- 3) Η ανωτέρω απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας, η οποία διαβιβάστηκε μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών –μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αναφέρεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, χωρίς να προκύπτουν επιπλέον δια

του εγγράφου της ΔΗΛΕΔ, επιβαρυντικά στοιχεία, ώστε να θεωρηθούν ως συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν την επιμήκυνση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή.(άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994). Σε κάθε όμως περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1052/2007, ήταν στη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να εκδώσει οριστικό φύλλο ελέγχου εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεδομένου ότι είχε στη διάθεσή της την πληροφορία για το ύψος των τόκων αλλοδαπής ήδη από το έτος 2018 με το με αριθμό πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α ΕΞ 2018/06-09-2018 έγγραφο της ΔΗΛΕΔ και με τη λήψη απάντησης βάσει αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής και μόνο υπό την προϋπόθεση ότι από αυτήν προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία, δύνατο να προβεί σε έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Βάσει των ανωτέρω, για τα οικονομικά έτη 2013 (χρήση 2012) και 2014 (χρήση 2013), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής έχει παρέλθει κατά την 31/12/2018 και 31-12-2019 αντίστοιχα, δεδομένου ότι δεν χρίζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παρέκτασης του χρόνου παραγραφής, για την έκδοση πράξεων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής γίνεται αποδεκτός.

Για το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του Ν 4987/2022, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής έχει παρέλθει κατά την 31/12/2020 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΠΔ 186/92 «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 4093/2012 «5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή».

Επειδή, κατά το χρόνο που ζητήθηκαν, με τις προσκλήσεις της ελέγχουσας αρχής (αριθμούς πρωτ. /14-02-2022, /25-02-2022, /28-02-2022, /16-03-2022 και /18-03-2022), τα λογιστικά αρχεία των ετών 2012-2014, το δικαίωμα του δημοσίου για να προβεί σε έλεγχο και έκδοση πράξεων (φόρων και προστίμου) για τα έτη αυτά, είχε παραγραφεί. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη με αριθμό /29-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022, δεν έπρεπε να εκδοθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ: και ειδικότερα:

1)Την ακύρωση της με αριθμό /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, λόγω παραγραφής.

2)Την ακύρωση της με αριθμό /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, λόγω παραγραφής.

3)Την ακύρωση της με αριθμό /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, λόγω παραγραφής.

4)Την ακύρωση της με αριθμό /29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4987/2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

| Πράξη | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
|---|---------------|----------------|
| Με αριθμό /29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας | 55,85 | 0,00 |
| Με αριθμό /29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας | 1.448,40 | 0,00 |
| Με αριθμό /29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας Θεσσαλονίκης | 925,76 | 0,00 |
| Με αριθμό /29-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας | 250,00 | 0,00 |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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