



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 16/10/2017

Αριθμός απόφασης:5477

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», συνταξιούχου, κατοίκου Νέου Ψυχικού, οδός «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κατά των παρακάτω πράξεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ:

α) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2000 έως 31.12.2000).

β) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2001 έως 31.12.2001.

γ) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2002 έως 31.12.2002.

δ) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2003 έως 31.12.2003.

ε) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2004 έως 31.12.2004.

στ) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2005 έως 31.12.2005.

ζ) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2006 έως 31.12.2006.

η) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2007 έως 31.12.2007.

θ) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2009 έως 31.12.2009.

ι) Της υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς Ν. 3758/2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς

5. Τις απόψεις του Κ.ΕΦΟΜΕΠ

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

Σύντομο Ιστορικό

Με την Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. «.....»/4-12-2013 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, παραγγέλθηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, προκειμένου να διακριβωθεί αν με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που απεστάλησαν από τα πιστωτικά ιδρύματα και στα οποία εμπεριέχονταν χρηματικά ποσά που διακινήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών φυσικών προσώπων, προκύπτει η από μέρους των δικαιούχων-συνδικαιούχων των λογαριασμών αυτών τέλεση του αδικήματος της φοροδιαφυγής ή άλλων οικονομικής φύσεως αδικημάτων.

Περαιτέρω με την με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. «.....»/2-12-2015 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, παραγγέλθηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, προκειμένου να

διακριβωθεί εάν τελέσθηκαν εγκλήματα φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, με αντικείμενο στοιχεία που αφορούν σε τραπεζικούς λογαριασμούς Ελλήνων φορολογουμένων που τηρούνταν σε υποκατάστημα της ελβετικής τράπεζας UBS, τα οποία στοιχεία απεστάλησαν από τις αρμόδιες Γερμανικές Φορολογικές Αρχές στη Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, στα πλαίσια αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών.

Ακολουθως, εκδόθηκε η με αριθμό «.....»/21-04-2016 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από το γραφείο, σε βάρος μου για τα οικονομικά έτη 2001-2013, προκειμένου να ελεγχθούν τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων τα οποία τέθηκαν υπόψη του ελέγχου μέσω του οπτικού δίσκου.

Μετά την σύνταξη της από 30/03/2017 σχετικής έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν οι ως άνω πράξεις, του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου:

- 1) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2000 έως 31.12.2000)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 1.503.992,52 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 1.804.791,03 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 3.308.783,55 ευρώ.
- 2) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2001 έως 31.12.2001)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 1.191.966,75 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 1.430.360,10 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 2.622.326,85 ευρώ.
- 3) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2002 έως 31.12.2002)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 305.093,30 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 366.111,96 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 671.205,26 ευρώ.
- 4) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2003 έως 31.12.2003)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 313.254,06 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 375.904,87 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 689.158,92 ευρώ.
- 5) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2004 έως 31.12.2004)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 6.609,65 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 7.931,58 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 14.541,23 ευρώ.
- 6) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2005 έως 31.12.2005)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 33.687,19 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 40.424,63 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 74.111,82 ευρώ.
- 7) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2006 έως 31.12.2006)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 5.871,78 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 7.046,14 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 12.917,92 ευρώ.
- 8) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2007 έως 31.12.2007)**, με την

οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 4.033,61 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 4.840,33 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 8.873,94 ευρώ.

Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2009 έως 31.12.2009)**, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 2.176,09 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 2.611,31 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 4.787,40 ευρώ.

9) Η υπ' αρ. «.....»/30.3.2017 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς Ν.3758/2009 με την οποία επιβλήθηκε εισφορά ποσού 2.000 ευρώ και πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ποσού 2.400 ευρώ και συνολικά εισφορά και πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας ποσού 4.400 ευρώ.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, για τις ένδικες χρήσεις.
2. Εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση του ελέγχου ως προς τη φορολογική κατοικία του, κατά τις χρήσεις 2000-2008 και ιδίως κατά τις χρήσεις 2000 έως και 2003.
3. Μη νόμιμη και παράτυπη εφαρμογή εμμέσων τεχνικών ελέγχου, χωρίς σχετική απόφαση του κ. Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., χωρίς εντολή ελέγχου και χωρίς πλήρη γνώση των τραπεζικών ροών του προσφεύγοντος, για τις χρήσεις μέχρι και 2004.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» 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:

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 ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

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

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

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

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

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

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

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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

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

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

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, ενώ έγινε αναλογική αναφορά (σκέψη 9 της εν λόγω απόφασης) και για τις παρατάσεις παραγραφής που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015, 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 και 97 του ν. 4446/2016.

Επειδή, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος όλων των οικονομικών ετών, όπως προκύπτει και από το με αριθμ.πρωτ. «.....»/05-10-2017 έγγραφο του ΚΕΦΟΜΕΠ έχουν κατατεθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή εν προκειμένω με την με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. «.....»/4-12-2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, παραγγέλθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, προκειμένου να διακριβωθεί αν με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που απεστάλησαν από τα πιστωτικά ιδρύματα και στα οποία εμπεριέχονταν χρηματικά ποσά που διακινήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών φυσικών προσώπων, προκύπτει η από μέρους των δικαιούχων-συνδικαιούχων των λογαριασμών αυτών τέλεση του αδικήματος της φοροδιαφυγής ή άλλων οικονομικής φύσεως αδικημάτων.

Περαιτέρω με την με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. «.....»/2-12-2015 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, παραγγέλθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, προκειμένου να διακριβωθεί εάν τελέστηκαν εγκλήματα φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, με αντικείμενο στοιχεία που αφορούν σε τραπεζικούς λογαριασμούς Ελλήνων φορολογουμένων που τηρούνταν σε υποκατάστημα της ελβετικής τράπεζας UBS, τα οποία στοιχεία απεστάλησαν από τις αρμόδιες Γερμανικές Φορολογικές Αρχές στη Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, στα πλαίσια αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών.

Μεταξύ των ανωτέρω προσώπων (για τα οποία απεστάλησαν δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα και επιπροσθέτως διατηρούσαν λογαριασμό σε υποκατάστημα της ελβετικής τράπεζας UBS), ήταν και ο «.....» με Α.Φ.Μ. «.....», για τον οποίο σε συνέχεια της ως άνω Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. «.....»/4-12-2013 Εισαγγελικής Παραγγελίας εκδόθηκαν από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος η με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ. «.....»/11-04-2016 παραγγελία, καθώς και η με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Ρ.Β. «.....»/11-04-2016 όμοια, για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν. 2523/97, ν. 3691/2008) από τον ανωτέρω, για τον οποίο και σχηματίστηκε ατομική δικογραφία. Με τις εν λόγω παραγγελίες μας παραδόθηκε και κλειστός φάκελος ο οποίος περιείχε οπτικό δίσκο (CD) με ηλεκτρονικά αρχεία με τραπεζικά δεδομένα.

Ακολούθως, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθμό «.....»/21-04-2016 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από το γραφείο, για τα οικονομικά έτη 2001-2013, προκειμένου να ελεγχθούν τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων του ελεγχόμενου, τα οποία μας παραδόθηκαν εντός του οπτικού δίσκου (cd).

Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013, προκειμένου να διακριβωθεί η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, αν αυτά έχουν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις, καθώς και αν τυχόν επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του, από άγνωστη και μη διαρκή πηγή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94.

Τα εν λόγω στοιχεία της εισαγγελικής παραγγελίας (αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό, τραπεζικές καταθέσεις), θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994, καθόσον δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82), και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν

εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81). Οι τραπεζικές καταθέσεις και τα εμβάσματα στο εξωτερικό ήταν στοιχεία άγνωστα στην φορολογική αρχή και δεν συμπεριλαμβάνονταν μεταξύ των στοιχείων εκείνων που όφειλε υποχρεωτικά να ερευνήσει και να αξιολογήσει κατά τον αρχικό έλεγχο, δεδομένου ότι οι φορολογούμενοι αρχικώς έχουν υποχρέωση υποβολής ειλικρινούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και επιπλέον κατά τα κρινόμενα έτη, δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής στη δήλωση των καθαρών εισοδημάτων που προέρχονταν από τόκους καταθέσεων και κατά συνέπεια δεν ήταν δυνατόν να εγερθεί υπόνοια για την ύπαρξη καταθέσεων και εμβασμάτων που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα των προσφευγόντων ούτε να προβλεφθεί το ύψος αυτών. Εξάλλου τα εν λόγω τραπεζικά στοιχεία δεν ήταν άμεσα στην διάθεση της φορολογικής αρχής (ευρύτατη εξαίρεση από το ειδικό τραπεζικό απόρρητο εισήχθη με τον ν. 3986/2011 προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, η δε επιλογή προς ενδεδειγμένο έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται με την χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου αρ. 80ν. 3842/2010).

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

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις

φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, ως προς τα οικονομικά έτη 2001 έως 2006, υφίσταται θέμα παραγραφής καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων οικ. έτων 2001 έως 2009 κρίθηκαν σύμφωνα με την υπ' αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ αντισυνταγματικές (παρ.8,9,10 της εν λόγω απόφασης) ενώ δεν τυγχάνουν εφαρμογής, οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013, που προβλέπουν ως ανώτερο χρόνο παραγραφής την εικοσαετία. Για τα οικονομικά έτη 2007-2010 δεν προκύπτει θέμα παραγραφής καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 και του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994.Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά τα οικονομικά έτη 2001 έως 2006, ενώ απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά τα οικονομικά έτη 2007-2010.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που αφορούν τα οικ.έτη 2007,2008 και 2010,όπως αποτυπώνονται στην από 30/03/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τα ως άνω οικ.έτη πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική** αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», συνταξιούχου, κατοίκου Νέου Ψυχικού, οδός «.....», με Α.Φ.Μ. «.....»

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2000 Εισόδημα Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001 Εισόδημα Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002 Εισόδημα Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003 Εισόδημα Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004 Εισόδημα Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005 Εισόδημα Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006 Εισόδημα 12.917,92 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007 Εισόδημα 8.873,94 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009 Εισόδημα 4.787,40 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007 Εκτακτη οικ.εισφορά 4.400,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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