



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/11/2017

Αριθμός απόφασης: 6042

**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

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 28/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου 16712 ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2000 - 31.12.2000), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 8.834,98 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 10.601,90 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 19.436,89 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2001 - 31.12.2001), με

την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 39.837,38 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 47.804,85 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 87.642,23 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2002 - 31.12.2002), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 28.289,17 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 33.947,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 62. 236,17 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2003 - 31.12.2003), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 45.770,97 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 54.925,16 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 100.696,13 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2004 - 31.12.2004), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 99.036,03 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 119.048,66 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 218.084,69 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2005 - 31.12.2005), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 146.667,85 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 176.001,42 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 322.669,27 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2006 - 31.12.2006), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 76.950,00 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 92.340,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 169.290,00 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 - 31.12.2007, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 66.020,92 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 79.225,10 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 145.246,02 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2008 - 31.12.2008), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 458.726,33 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 550.613,20 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.009.339,53 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2009 - 31.12.2009), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 84.163,67 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 100.996,40 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 185.160,07 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2011 - 31.12.2011), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.830,11 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 6.879,53 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 12.709,64 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 - 31.12.2012), με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φόρου ύψους 25.963,31 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 24.405,51 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 50.368,82 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Άρθρου 18 Ν.3758/2009 οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 - 31.12.2007), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά εισφοράς ύψους 5.000 Ευρώ πλέον προσαύξησης λόγω ανακρίβειας ύψους 6.000 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.000 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Άρθρου 5 Ν.3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2009 - 31.12.2009), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά εισφοράς ύψους 2.503,58 Ευρώ πλέον προσαύξησης λόγω ανακρίβειας ύψους 3.004,30 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5. 507,88 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 - 31.12.2010), με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο Ευρώ 300,00 λόγω ανακριβούς δήλωσης φορολογικής δήλωσης εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 - 31.12.2010), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά εισφοράς ύψους 189,12 Ευρώ πλέον προσαύξησης λόγω ανακρίβειας ύψους 226,94 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 416,06 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 - 31.12.2012), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά εισφοράς ύψους 3.117,52 Ευρώ πλέον προσαύξησης λόγω ανακρίβειας ύψους 2.930,47 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 6.047,99 Ευρώ, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π,

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

Σύντομο Ιστορικό

Βάσει της υπ' αριθ./...../...../2016 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος γραφείου ως προς την φορολογία εισοδήματος, για τις φορολογικές περιόδους: 01.01.2000 - 31.12.2012. Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε μετά από τις Εισαγγελικές Παραγγελίες Οικονομικού Εισαγγελέα ΑΒΜ ΕΟΕ ΣΣ/2016 και ΡΒ/2016.

Η παραγγελία/2016 παραδόθηκε μαζί με ψηφιακό δίσκο που περιείχε δεδομένα τραπεζικών συναλλαγών από 11.7.2000 έως 31.8.2012 κατόπιν της γενικής Εισαγγελικής Παραγγελίας ΑΒΜ ΕΟΕ/2013.

Μετά τη σύνταξη της από 26-05-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προσδιορίστηκε στον ως άνω προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/94, από επί μέρους καταθέσεις/πιστώσεις ποσών σε Ελληνικούς Τραπεζικούς λογαριασμούς που δεν δικαιολογήθηκαν εκ μέρους του.

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

1ος Λόγος Προσφυγής: Παραγραφή Δικαιώματος Φορολογικής Αρχής για Έλεγχο

Για τις χρήσεις 2000-2010 το δικαίωμα ελέγχου του Δημοσίου έχει παραγραφεί, όπως αναλύεται κατωτέρω, διότι:

.....

2ος Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένη Εφαρμογή Νομοθεσίας

.....

Οι εγγραφές –πιστώσεις στους Τραπεζικούς λογαριασμούς ,που αφορούσαν εμβάσματα από το εξωτερικό, δεν αποτελούν σύμφωνα με τα ανωτέρω εισόδημα του εν λόγω έτους αλλά προηγούμενων παραγραμμένων ετών, παρ' όλα αυτά κατατέθηκε με τα Υπομνήματα μου Γ/2016,

Δ /2016, Ε/2016 (ΣΧΕΤ. 12, 13, 16 αντίστοιχα) η προέλευση τους (απαλλασσόμενο ναυτιλιακό μέρισμα) όπως και τα έγγραφα της λήπτριας τράπεζας , αλλά και της τράπεζας αποστολής όπου υπάρχουν. Σημειώνεται ότι η τράπεζα της Ελβετίας μας διέθεσε όλα τα στοιχεία που είχε από τα οποία προκύπτει ότι ο λογαριασμός από τον οποίο στέλνονταν εμβάσματα άνοιξε το 2000 από μεταφορά από άλλο λογαριασμό που υπήρχε προ 2000 και τροφοδοτούταν με τα ναυτιλιακά μερίσματα.

Η δυνατότητα επαληθεύσεων την οποία αρνείται το ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει από το Ζ υπόμνημα της μητέρας μου/2017 (ΣΧΕΤ.19 συνημμένο στην έκθεση ελέγχου που την αφορά).

.....

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου οδός αρ., με Α.Φ.Μ,η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. πράξεων 31/05/17) 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 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. 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, προίσχύουσες 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, με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 τμήμα Β 2934/2017, κρίθηκε ότι :

.....

<< 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. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών.

Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη

τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10>>.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος και από το σύστημα Taxis δεν προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων, όλων των οικονομικών ετών.

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, στη προκειμένη περίπτωση ο προσδιορισμός των εισοδημάτων διενεργήθηκε με βάση ποσά καταθέσεων/πιστώσεων, ύστερα από άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του στην Ελλάδα, ενώ ο ίδιος προσκόμισε βεβαιώσεις από αλλοδαπές τράπεζες για τη δικαιολόγηση των εμβασμάτων που εισήλθαν στην Ελλάδα, τα υπό κρίση οικ. έτη.

Επειδή,

α) Για τα οικονομικά έτη 2001 έως 2008 (χρήσεις 2000-2007), υφίσταται θέμα παραγραφής καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τα ως άνω οικ. έτη, σύμφωνα με την υπ'αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας και την αριθ.2934/2017 τμήμα Β του ΣτΕ, κρίθηκαν αντισυνταγματικές.

β) Για το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008),επειδή το συνολικό ποσό του προσδιορισθέντος φόρου εισοδήματος ανέρχεται σε 458.726,33 ευρώ, μέρος του οποίου (κατά προσέγγιση 232.500,00 ευρώ περίπου ($611.616,10 \times 40\% = 232.500,00$)),προέρχεται από τη μη δήλωση του κέρδους ποσού 611.616,10 ευρώ από την πώληση αγροτεμαχίων, που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 και 2 του ν.2238/1994 αποτελεί εισόδημα Δ' πηγής, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ.11 εδ.β του ίδιου νόμου, που προβλέπουν ως ανώτερο χρόνο παραγραφής την εικοσαετία.

γ)Για το οικ. έτος 2010 (χρήση 2009),επειδή το προσδιορισθέν ποσό εισοδήματος ανέρχεται σε 84.163,67 ευρώ, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ.11 εδ.β του ίδιου νόμου, που προβλέπουν ως ανώτερο χρόνο παραγραφής την εικοσαετία.

δ) Για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010),δεν προκύπτει φόρος εισοδήματος.

ε) Για τα οικ. έτη 2012 και 2013(χρήσεις 2011 και 2012),έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994,περί πενταετούς παραγραφής (31/12/2017 και 31/12/2018 αντίστοιχα).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής για τα οικ. έτη 2001-2002-2003-2005-2005-2006-2007-2008(χρήσεις 2000-2007),2010 (χρήση 2009) και 2011(χρήση 2010 για το πρόστιμο του άρθρου 4 ν.2523/97 και εισφορά ν.3833/2010), γίνεται δεκτός, ενώ απορρίπτεται για το οικ. έτος 2009(χρήση 2008).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που αφορούν τα οικ. έτη 2009 (χρήση 2008),2012 (χρήση 2011) και 2013 (χρήση 2012),όπως αποτυπώνονται στην από 26/05/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και εισφοράς ν.3758/09,ν.3883/10 και 3986/11,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

Τη **μερική** αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου οδός αρ., με Α.Φ.Μ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2000 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008:

α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 1.009.339,53 ευρώ

β. ΕΙΣΦΟΡΑ Ν.3758/2009 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 11.000,00 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009 :ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010 : ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 12.709,64 ευρώ

β. ΕΙΣΦΟΡΑ Ν.3986/2011 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 416,06 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012

α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 50.368,82 ευρώ

β. ΕΙΣΦΟΡΑ Ν.3986/2011 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 6.047,99 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.