



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

18/12/2017

Αριθμός απόφασης:

6353

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/21-7-2017 ενδικοφανή προσφυγή, του του, κατοίκου, οδός, αρ., με Α.Φ.Μ.:, κατά, της υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2002** (διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001), του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001), του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 12/06/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογία εισοδήματος .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 21/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2002** (διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001), του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 53.024.369 δρχ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 63.629.243 δρχ, ήτοι συνολικού ποσού 116.653.612 δρχ ή **342.343,69 €**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου επανελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, κατόπιν των υπ' αρ./15,/16 και/16 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών για την διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καθώς και λοιπών φόρων, τελών και εισφορών για τις περιόδους 01.01.2000 - 31.12.2012, διαπιστώθηκε βάσει της **12/06/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος** της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα συνέπεια της από 05-11-2015 εντολής διενέργειας προκαταρκτικής εξέτασης του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος λαμβάνοντας υπόψη το ηλεκτρονικό αρχείο (CD) που παραδόθηκε από τον κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε/2013 Εισαγγελικής παραγγελίας το οποίο περιελάμβανε κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους εμφανίζεται ο προσφεύγων να είναι κάτοχος κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, τις απόψεις του προσφεύγοντα, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στο με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 υπόμνημα του κατέληξε στο συμπέρασμα **ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, δηλαδή λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα τα κάτωθι ποσά ανά χρήση:**

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ. ΥΛΗ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ Η' ΜΗ ΔΙΑΡΚΗ Η' ΜΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΠΗΓΗ Η ΑΙΤΙΑ €
2001	2000	0,00
2002	2001	115.230.801 δρχ ή 338.806,99 €
2003	2002	1.047.331,69 €
2004	2003	180.352,55 €
2005	2004	71.179,19 €
2006	2005	88.091,77 €

2007	2006	135.094,47 €
2008	2007	387.075,59 €
2009	2008	70.360,77 €
2010	2009	436.278,56 €
2011	2010	20.424,73 €
2012	2011	0,00
2013	2012	213.235,95 €
ΣΥΝΟΛΟ		2.988.232,24

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξης οικονομικού έτους 2002 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διατάξεων αυξημένης τυπικής ισχύος και ειδικότερα νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής.

Επικαλείται την υπ' αρ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ.

2. Παράβαση της ουσιαστικής διατάξεως του άρθρου 17 του Ν. 2690/99 (πλημμελής αιτιολογία).

3. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή στο άρθρο 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 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 τη πενταετίας.».

Επειδή στο άρθρο 84§4 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ, Α276) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ιγ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου από 22.12.2006 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

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

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του 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 ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της **Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη **σκέψη 8** της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών,

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

Επειδή με την ΠΟΛ.1194/2017 της Διεύθυνσης Ελέγχων Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης δόθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ειδικότερα αναφέρεται ότι: "1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27464ΣτΕ2934/2017> και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της **παρ. 2 του άρθ. 68** του ν.<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/72238/1994> (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης

μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην [παρ. 1 του άρθ. 84](#) του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσήκοντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής."

Επειδή, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα **επανέλεγχος** Φορολογίας Εισοδήματος, για το κρινόμενο **οικ. έτος 2002 (χρήση 2001)** διότι για την εν λόγω χρήση είχε προχωρήσει σε περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/98 μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματά του από το 1^ο ΤΕΚ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή εν προκειμένω, δεδομένου ότι:

- Κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής **ΣτΕ 1738/2017 (ολομέλεια)**,
- Στον προσφεύγοντα, διενεργήθηκε έλεγχος των κινήσεων των **ημεδαπών τραπεζικών** του λογαριασμών βάσει της με αριθμό υπ' αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ 762/2013 Παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, οι κινήσεις δε αυτές **δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία**, ικανά να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετίας **ΣτΕ 2934/2017 (τμ.Β')**,
- Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπηρεσίας μας, κατά τα οικ. έτος **2002**, υπεβλήθηκε **εμπρόθεσμη δήλωση** φορολογίας εισοδήματος και επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 § 5 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής,

το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του για το οικ. έτος 2002 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 12/06/2017, ήτοι μετά την 31^η Δεκεμβρίου του έτους 2007, όπου συμπληρωνόταν ο χρόνος της πενταετούς παραγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου για την κρινόμενη χρήση και **παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων** που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 21/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/21-7-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με Α.Φ.Μ.: και την ακύρωση της υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001), του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό φόρου
εισοδήματος βάσει της παρούσας :**

Αριθ. Πράξης	Ημερομηνία Πράξης	Είδος Φόρου	Απόφαση Δ.Ε.Δ. για την υπό κρίση πράξη	Διαχ/κή ή Φορολ. Περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	Συνολικό ποσό καταλογισμού ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
.....	12-06-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1/2001- 31/12/2001	342.343,69 €	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.