



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29.12.2017

Αριθμός απόφασης: 6649

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. 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. πρωτ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης 31-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ.Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατοίκου Γλασκώβης Σκωτίας, και προσωρινά οδόςΤ.Κ. 15773 Ζωγράφου, ως μοναδικός κληρονόμος του αποβιώσαντος(22-08-2006) πάτερα τουκατά της υπ.αρ. /16-06--2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχ. χρήση 01/01/2000-31/12/2000) συνολικό ποσόν 23.857,59 ευρώ, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 31-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.,ως μοναδικού κληρονόμου τουΑ.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./**16-06-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (**διαχ. περίοδος 01/01/2000-31/12/2000**), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα **φόρος 10.844,36 ευρώ (3.695.216 δρχ)**, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 13.013,23 ευρώ (4.434.259 δρχ), **ήτοι συνολικό ποσό 23.857,59 ευρώ(8.129.475 δρχ).**

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την/26-04-2016 εντολή μερικού έλεγχου, που εκδόθηκε κατόπιν του με αρ.πρωτ./28-04-2015 έγγραφου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προκειμένου να αξιοποιηθούν τα δεδομένα του οπτικού δίσκου(CD),και η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 16/06/2017 Έκθεσης Μερικού Έλεγχου Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Συγκεκριμένα, ο ελεγχόμενος υπέβαλε την υπ.αρ./2001 δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001(διαχ.χρήση 01/01/2000-31/12/2000).Δεν υποβλήθηκε οποιαδήποτε δήλωση οικιοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 Ν.4446/2016(Α'240).

Ο έλεγχος από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων και των δεδομένων του παραδοθέντος οπτικού δίσκου(CD) και από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό ΕΓΝΑΤΙΑ ΤΡΑΠΕΖΑ στις 14-02-2000 για ποσό πίστωσης 26.896,42 που αναλογεί στον ελεγχόμενο(σελ.13 έκθεσης έλεγχου) καταλόγισε φόρο εισοδήματος οικ. έτους 2001(διαχ. χρήση 01/01/2000-31/12/2000), από άγνωστη πηγή η αιτία προέλευσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη συνδρομή προϋποθέσεων εφαρμογής της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994
- Παραγραφή
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας
- Μη επιτρεπτή αντιστροφή του βάρους απόδειξης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.** 2. [...] 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) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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. 5. [...]».

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [2238/1994](#), ΦΕΚ 151 τ. Α') «1. [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν : α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο 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 [...]» (η ρύθμιση της εν λόγω περ. α' επαναλήφθηκε - με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο» - με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#), ΦΕΚ 276 τ. Α', που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του και μετά).

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 2934/2017 του Σ.τ.Ε.

11.«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.»

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του με αρ.πρωτ...../28-04-2015 έγγραφου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προκειμένου να αξιοποιηθούν τα δεδομένα του οπτικού δίσκου(CD), και από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό ΕΓΝΑΤΙΑ ΤΡΑΠΕΖΑ στις 14-02-2000 για ποσό πίστωσης 26.896,42 που αναλογεί στον ελεγχόμενο(σελ.13 έκθεσης έλεγχου) ο έλεγχος καταλόγισε φόρο εισοδήματος από άγνωστη πηγή η αιτία προέλευσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.). Η κίνηση όμως τραπεζικού λογαριασμού του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την αριθμό 2934/2017 ΣτΕ απόφαση, και συνεπώς η αρμόδια φορολογική αρχή .Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν είχε κατ αρχήν δικαίωμα να εκδώσει την με αριθμό/16-06-2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. οικ. έτους 2001 (διαχ. χρήση 01/01/2000-31/12/2000), πέραν της πενταετίας (31-12-2006),κατ εφαρμογή του άρθρου 84 παρ.4 σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ.2 Ν.2238/1994.(εντός δεκαετίας)

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια)

«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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή .Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποίησε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. στις 30-06-2017 ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας (31-12-2006) κατ εφαρμογή νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου έλεγχου, οι οποίοι όμως κρίθηκαν με την προαναφερθείσα με αριθμό 1738/2017 ΣΤΕ απόφαση ως αντισυνταγματικοί.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την υπ.αρ./16-06--2017 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχ. χρήση 01/01/2000-31/12/2000) συνολικό ποσόν 23.857,59 ευρώ, έχει υποπέσει σε παραγραφή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31-07-2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, με Α.Φ.Μ.,ως μοναδικού κληρονόμου τουΑ.Φ.Μ.και **την ακύρωση** της υπ.αρ./16-06--2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχ. χρήση 01/01/2000-31/12/2000) **συνολικό ποσόν 23.857,59 ευρώ**, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φόρος Εισοδήματος οικ. έτος 2001 (διαχ. χρήση 01/01/2000-31/12/2000) Συνολικό ποσόν 0,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).