



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 : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 20-02-2018

Αριθμός Απόφασης: 1407

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις από : **α)** 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ» και **β)** 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκων,, κατά της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2002), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί: α) της από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με ΑΦΜ» και β) της από 20-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του, με ΑΦΜ», οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στους προσφεύγοντες φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 2.935.409,35€ πλέον 3.522.491,23€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 6.457.900,58€ για το οικον. έτος 2003 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2002).

Σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2013 έγγραφης παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες, εκδόθηκε η με αριθ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν.2523/97, Ν.3691/2008), η οποία παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με έναν ψηφιακό δίσκο (CD), ο οποίος περιείχε τα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, για τις χρήσεις 2000 έως 2012.

Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εφαρμογής του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.), για τις χρήσεις 2000 έως και 2012 (οικ. έτη 2001 – 2013).

Περαιτέρω, την 26-01-2016 διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και η Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε. ΡΒ/2016 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, (η οποία συσχετίστηκε με την υπ' αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία) προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τελέσθηκαν εγκλήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρ. 66 παρ. 1 περ. α', 3 περ. α', του 4 Ν.4174/2013 όπως ισχύει με τον Ν.4337/2015) και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρ. 2, 3 περ. ιη' υποπερ. α', 45 του Ν.3691/2008), με αντικείμενο ερεύνης τα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών Ελλήνων φορολογουμένων μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντα, οι οποίοι τηρούνται σε Γερμανικό Υποκατάστημα της Ελβετικής Τράπεζας

Από την υπ' αρ. Ε.Ο.Ε. ΡΒ/2016 παραγγελία προέκυψε ότι στον υπ' αρ. λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στη τράπεζα, μεταφέρθηκε χρηματικό ποσό ύψους 30.000.000,00€ από τον υπ' αρ. λογαριασμό της στην Ελλάδα καθώς και ότι η αποτίμηση των επενδυτικών προϊόντων με κωδικό πελάτη, την 01.07.2006, σε Ελβετικά Φράγκα (CHF), ανερχόταν σε ποσό ύψους 16.076.930,60€.

Επειδή κατά την διενέργεια του ελέγχου, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς όσον αφορά την πηγή ή αιτία προέλευσής τους και οι οποίες αφορούσαν και την σύζυγο του προσφεύγοντα, ως συνδικαιούχο των διερευνόμενων τραπεζικών λογαριασμών, εκδόθηκε και η με αριθμό/2016 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη της Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Ν.Τ.Χ., για τις χρήσεις 2000 έως και

2012, για την με Α.Φ.Μ.

Με το με αριθ. πρωτ./2017 υπόμνημά του, ο προσφεύγων γνωστοποίησε στον έλεγχο την υποβολή δηλώσεων τελών χαρτοσήμου, του Π.Δ. 28/1931(ΚΝΤΧ), (άρθρ. 13 και 15) βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, στην Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, την 07-02-2017.

Μετά την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών και αφού λήφθηκαν υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντα και οι υποβληθείσες βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 δηλώσεις Κ.Ν.Τ.Χ., διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου και οι οποίες θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Οι μη αιτιολογηθείσες βάσει ελέγχου πρωτογενείς καταθέσεις, που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994, για τη χρήση 2002, απεικονίζονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3
ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994, ΧΡΗΣΗΣ 2002, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΑΡ. 3 ΑΡΘ. 48 Ν. 2238/1994 σε €	
					ΠΟΥ ΑΝΑΓΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ	ΠΟΥ ΑΝΑΓΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ
24	Με το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../2016 υπόμνημα κατατέθηκε τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης μετρητών με λεπτομέρειες συναλλαγής .....	.....	.....	7/1/2002	56.417,95	
25	Με το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../2016 υπόμνημα κατατέθηκε η με αριθμό ιδιωτική επιταγή της εταιρείας (Α.Φ.Μ.) με χρέωση του λογαριασμού με αριθμό που τηρείται στην τράπεζα .....	.....	.....	6/2/2002	52.500,00	
26	Με το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../2016 υπόμνημα προσκομίστηκε τραπεζικό έγγραφο περί κατάθεσης επιταγής χρηματικού ποσού 1.810.000,00€ την 06.03.2002 χωρίς όμως να προσκομιστεί το σώμα αυτής. Επιπλέον προσκομίστηκε εκτύπωση οθόνης (print screen) από το σύστημα λογιστικής διαχείρισης της εταιρείας στην οποία φαίνεται το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 38.03.09 για τις ημερομηνίες 5 - 6.03.2002. Στην εκτύπωση αυτή φαίνεται η πίστωση (λογιστικά) του τραπεζικού λογαριασμού όψεως της εταιρείας που τηρείται στην με αριθμό ίσου ποσού με αριθμό παραστατικού στοιχείου .....	.....	.....	6/3/2002	1.810.000,00	
27	ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	13/3/2002	10.000,00	
28	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	20/3/2002	10.000,00	
29	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	27/3/2002	10.000,00	

30	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	3/4/2002	10.500,00	
31	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	10/4/2002	10.300,00	
32	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	17/4/2002	10.300,00	
33	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	24/4/2002	10.125,00	
34	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	.....	.....	2/5/2002	10.300,00	
35	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	9/5/2002	10.300,00	
36	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ.- από λογαριασμό με αριθμό της εταιρείας .....	.....	.....	15/5/2002	10.300,00	
	.....	.....	.....	9/5/2002	3.108.620,91	
	.....	.....	.....	20/8/2002	663.526,94	
	.....	.....	.....	20/8/2002	175.271,31	
	.....	.....	.....	20/8/2002	425.658,81	
	.....	.....	.....	14/10/2002	800.000,00	
	.....	.....	.....	30/4/2002	137.496,00	
	.....	.....	.....	02-01-2003		10.030,00
ΣΥΝΟΛΟ					7.331.616,92	10.030,00
ΠΛΕΟΝ ΤΟΚΩΝ ΑΡ. 25 ΠΑΡ. 3 Ν. 2238/94 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ)					10.776,46	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ					7.342.393,38	10.030,00

Οι προσφεύγοντες με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, αιτούνται να ακυρωθεί άλλως μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενοι τα εξής:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης για την χρήση 2001 έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο εκτελεστός τίτλος είναι αθεράπευτα ακυρωτέος (απόφαση του ΣτΕΟλ. 1738/2017).

- Αντισυνταγματικές οι συνεχόμενες παρατάσεις της πενταετούς παραγραφής καθώς αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολ. 1738/2017).

- Δεν τίθεται ζήτημα παράτασης της βασικής παραγραφής βάσει των διατάξεων της παρ. 5 του άρθ. 84, λόγω εμπρόθεσμης υποβολής της αρχικής δήλωσης και της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/1994, λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων.

- Πλημμελής, ανεπαρκής και εσφαλμένη εκτίμηση των προσκομισθέντων στον έλεγχο αποδεικτικών στοιχείων. Αδικοιολόγητα ο έλεγχος δεν κάνει δεκτά τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από μερίσματα και αμοιβές Δ.Σ. της

-Με βάσει τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2001, 2002 & 2003 και τα υπόλοιπα των τραπεζικών του καταθέσεων στις 31-12-1999, δικαιολογούνται πλήρως οι επίμαχες πιστώσεις.

-Οι ελεγχόμενες πιστώσεις εντάσσονται στο πλαίσιο ιδιαίτερα μεγάλης και πολυσχιδούς επιχειρηματικής και επενδυτικής δραστηριότητας που ανέπτυξε στην Ελλάδα και στο εξωτερικό καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και ως εκ τούτου το ποσοστό των μη επαληθευμένων πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, αφενός είναι εξαιρετικά μικρό και αφετέρου έχει παρέλθει τουλάχιστον 15ετία, γεγονός που καθιστά ιδιαίτερα δυσχερή την συγκέντρωση στοιχείων.

-Το ποσό της πίστωσης των 10.300,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δικαιολογείται πλήρως από την οικονομική και περιουσιακή κατάσταση της ίδιας και του συζύγου της.

-Μη νόμιμος ο καταλογισμός τεκμαρτού ποσού τόκων δανείων κατ' επίκληση του άρθ. 25 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

Επειδή οι προσφεύγοντες έχουν ασκήσει χωριστές ενδικοφανείς προσφυγές και συγκεκριμένα ο πρώτος από τους προσφεύγοντες έχει ασκήσει την υπ' αριθμ./20-10-2017 και η προσφεύγουσα σύζυγός του την υπ' αριθμ./20-10-2017, με τις οποίες ζητείται η ακύρωση της ίδιας πράξης, ήτοι της υπ' αρ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της προϊσταμένης του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. οικ. έτους 2003, δεδομένου ότι κατά το έτος αυτό υπέβαλαν κοινή φορολογική δήλωση και προς αποφυγή έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων, οι ανωτέρω ενδικοφανείς προσφυγές συνεξετάζονται από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές ισχυρίζονται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, που αφορά στη χρήση 2002, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και ότι δεν τίθεται ζήτημα παράτασης της βασικής παραγραφής βάσει των διατάξεων της παρ. 5 του άρθ. 84, λόγω εμπρόθεσμης υποβολής της αρχικής του δήλωσης και της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/1994, λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων.(ΣτΕΟλ. 1738/2017).

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 στις παρ. 1, 4 και 5 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:

«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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.....».

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 περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** 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 οι παρατάσεις της παραγραφής βάσει των διατάξεων του Άρθρου **11 του ν. 3513/2006** (Α' 265), του Άρθρου **29 του ν. 3697/2008** (Α' 194), του Άρθρου 10 του ν. **3790/2009** (Α' 143), του Άρθρου **82 του ν. 3842/2010** (Α'58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113), είναι αντισυνταγματικές, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι το υπόλοιπο ή / και οι 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. Και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Επειδή με την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν τα εξής:

«**1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ** (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (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 ιδίου 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 προσηκόντως 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.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφωρία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφωρία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017».

Επειδή, από τον έλεγχο των λογαριασμών των προσφευγόντων, που τηρούσαν σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς, ούτε αποδείχθηκε ότι έχουν φορολογηθεί

ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και λογίστηκαν ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994, η έκδοση οριστικών πράξεων **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής που αναφέρονται στις σκέψεις 8 και 9 της προαναφερόμενης υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερόμενη υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων 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.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2003 (χρήση 2002).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί παραγραφής της χρήσης 2002, γίνονται δεκτοί, διότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης σε βάρος τους **παραγράφηκε την 31/12/2008**.

Επειδή, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής της ως άνω χρήσης, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών των ενδικοφανών προσφυγών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή των: **α)** με αριθ. πρωτ./20-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του και **β)** με αριθ. πρωτ./20-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του κατά της υπ' αριθ./02-08-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΑΞΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1	/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2002	6.457.900,58€	0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜ. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.