



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 29-01-2018

Αριθμός Απόφασης: 1054

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. Την από 03-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά:

1) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2001 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2000).

2) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2003).

3) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2004).

4) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2005).

5) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2006).

6) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007).

7) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2008), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, 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 της από 03-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με ΑΦΜ, 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:

1) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 191.000 δρχ πλέον 229.200 δρχ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 420.200 δρχ ή 1.233,16€ για το οικον. έτος 2001 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2000),

2) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 22.769,62€ πλέον 27.323,54€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 50.093,16€ για το οικον. έτος 2004 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2003),

3) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 146,62€ πλέον 175,94€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 322,56€ για το οικον. έτος 2005 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2004),

4) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 179,67€ πλέον 215,60€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 395,27€ για το οικον. έτος 2006 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2005),

5) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 756,25€ πλέον 907,50€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 1.663,75€ για το οικον. έτος 2007 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2006),

6) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 7.323,86€ πλέον 8.788,63€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 16.112,49€ για το οικον. έτος 2008 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2007),

7) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 12.229,55€ πλέον 14.675,46€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 26.905,01€ για το οικον. έτος 2009 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2008).

Με αιτία την αποστολή από τον προσφεύγοντα εμβασμάτων στο εξωτερικό, κατά τα έτη 2009, 2010, 2011 και 2012, τα οποία έχουν ως ακολούθως:

- Στις 26-03-2009 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της ΤΡΑΠΕΖΑΣ, στην, ποσό ύψους 4.500,00 €.
- Στις 15-04-2009 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της ΤΡΑΠΕΖΑΣ, στην, ποσό ύψους 4.730,00 €.
- Στις 16-04-2010 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 30.000,00 €.
- Στις 19-04-2010 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 120.000,00 €.
- Στις 23-04-2010 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 117.000,00 €.
- Στις 29-04-2010 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 200.000,00 €.
- Στις 18-04-2011 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 155.800,00 €.
- Στις 03-05-2011 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 120.250,00 €.
- Στις 27-05-2011 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 122.000,00 €.
- Στις 19-04-2012 απεστάλη από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, στην, ποσό ύψους 160.100,00 €, διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος για τις χρήσεις 2000 έως και 2012 (οικ. έτη 2001 έως και 2013).

(Τα ανωτέρω εμβάσματα προέρχονται από λογαριασμούς που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου με το ηλεκτρονικό αρχείο (CD) που παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον Γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και ως εκ τούτου έχει ελεγχθεί η προέλευσή τους.)

Σε εκτέλεση της Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2012 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**, η με αριθμό/...../2013 εντολή τακτικού ελέγχου για τις χρήσεις 2000 έως και 2011 (οικ. έτη 2001 έως και 2012).

Εν συνεχεία, οι υποθέσεις των εμβασμάτων ενσωματώθηκαν στις υποθέσεις ανοίγματος τραπεζικών συναλλαγών από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ο οποίος με την υπ' αριθμ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2013 έγγραφη παραγγελία του προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες, διέταξε τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής (Ν.2523/1997) και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (Ν.3691/2008). Με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 έγγραφο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και σε εκτέλεση της υπ' αριθμόν Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε./2013 παραγγελίας του, παρελήφθη από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ένας ψηφιακός δίσκος (CD) με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, που διατηρούσε σε πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, για το χρονικό διάστημα από 08.02.2001 έως και 31.12.2012.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθ./...../2017 εντολή τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**, (σε αντικατάσταση των υπ' αριθ./...../2015,

...../...../2016 και της υπ' αριθ./...../2013 αρχικής), επεκτείνοντας τον έλεγχο και στην χρήση 2012 (οικ. 2013)

Στις 07-02-2017 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ./2017 Ειδική Πρόσκληση οικιοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, υπέβαλλε στις 07-02-2017, στην ΔΟΥ Α' Αθηνών τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 & 2008 δηλώνοντας στον κωδ. 507: «Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτ. του πίνακα 4» (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ), ανά χρήση τα έξης ποσά:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν. 4446/2017	ΑΡΙΘ. ΔΗΛΩΣΗΣ Ν. 4446/2017
2001	2000	30.000,00 €	/2017
2002	2001	70.000,00 €	/2017
2003	2002	18.000,00 €	/2017
2004	2003	15.500,00 €	/2017
2005	2004	54.000,00 €	/2017
2006	2005	53.200,00 €	/2017
2008	2007	600,00 €	/2017
ΣΥΝΟΛΟ		241.300,00 €	

Βάσει των ανωτέρω δηλώσεων, βεβαιώθηκε συνολικά το ποσό των **104.866,76 €**, το οποίο και εξοφλήθηκε.

Η ως άνω φορολογητέα ύλη των δηλώσεων που υποβλήθηκαν με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016, λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Μετά την επεξεργασία των δεδομένων του CD, που διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με την ως άνω παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και αφού λήφθηκαν υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντα και η άνω φορολογητέα ύλη των δηλώσεων που υποβλήθηκαν με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016, διαπιστώθηκε η ύπαρξη επιπλέον 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 από τον έλεγχο 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, απεικονίζονται συγκεντρωτικά ανά χρήση, στον κατωτέρω πίνακα:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΟΥ ΨΗΦΙΑΚΟΥ ΔΙΣΚΟΥ - CD & ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΩΝ ΑΡΘΡ. 57 - 61 ΤΟΥ Ν. 4446/2016, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οικ. έτος	Χρήση	Προσαύξηση περιουσίας άρθ. 48 §3 ν. 2238/1994, βάσει ελέγχου	Δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βάσει άρθ. 57-61 Ν. 4446/2016	ΠΡΟΚΥΨΑΣΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ άρθ. 48 §3 ν. 2238/1994, ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2001	2000	31.401,32 €	30.000,00 €	1.401,32 €
2002	2001	66.738,07 €	70.000,00 €	0,00 €
2003	2002	17.050,00 €	18.000,00 €	0,00 €

2004	2003	72.424,06 €	15.500,00 €	56.924,06 €
2005	2004	54.366,56 €	54.000,00 €	366,56 €
2006	2005	53.649,26 €	53.200,00 €	449,26€
2007	2006	7.000,00 €	-	7.000,00 €
2008	2007	28.189,75 €	600,00 €	27.589,75 €
2009	2008	39.150,00 €	-	39.150,00 €
2010	2009	0,00 €	-	0,00 €
2011	2010	0,00 €	-	0,00 €
2012	2011	0,00 €	-	0,00 €
2013	2012	0,00 €	-	0,00 €
Σύνολο		369.969,03 €	241.300,00 €	132.880,95 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν και εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2006 (χρήσεις 2000 έως 2005), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94. (απόφαση του ΣτΕ 1738/2017).

- Εσφαλμένη εκτίμηση του ελέγχου όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

- Το γεγονός ότι έγιναν δεκτές οι υποβληθείσες βάσει των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 δηλώσεις Φ.Ε., αποδεκνύει ότι αυτές ήταν ακριβείς. Για το τμήμα των ποσών που δεν υπήχθη στις ως άνω διατάξεις, υπήρχε πλήρης δικαιολόγηση αυτού.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται τυπικής και αποδεικτικής ισχύος.

- Νομικά πλημμελής και παράνομη η έκθεση ελέγχου.

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

- Μη νόμιμη η συλλογή και διαφύλαξη από τον έλεγχο των τραπεζικών του στοιχείων.

- Παραβίαση των διατάξεων περί παραγραφής και ακυρότητα του φορολογικού ελέγχου βάσει στοιχείων τα οποία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία.

- Παραβίαση των συνταγματικών του δικαιωμάτων ως φορολογούμενου πολίτη, λόγω πρόκλησης βλάβης των εννόμων συμφερόντων του.

Εν συνεχεία, στις 05-01-2018, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2017ΕΜΠ/2017 εισερχομένου εγγράφου, με το οποίο στα πλαίσια της προασπίσεως των εννόμων συμφερόντων του θέλει να επισημάνει:

α) το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και κατ' επέκταση για την επιβολή φόρων, μετά την έκδοση των σχετικών δικαστικών αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να του επιστραφούν τα ποσά που κατέβαλε βάσει αυτών,

β) ότι η εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του καθίσταται επιτακτική κατά τις αρχές της δέσμιας αρμοδιότητας της Διοίκησης και

γ) ότι η οικειοθελής δήλωση των εισοδημάτων που υπέβαλε δεν αποτελεί ομολογία και αναγνώριση οφειλής του.

Επειδή ο προσφεύγων, με την ενδικοφανή προσφυγή του και το υποβληθέν στην Υπηρεσία μας υπόμνημα, ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση όλων των προσβαλλόμενων καταλογιστικών εις βάρος του πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 καθώς και ότι οι τραπεζικές

καταθέσεις δεν αποτελούν νεότερα ή συμπληρωματικά στοιχεία, που η Φορολογική Αρχή δεν είχε στη διάθεσή της.

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, προϋσχύουσες 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 ίδιου 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 ίδιου 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 δημοσιεύσεως 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 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 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 πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέχεται 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 του προσφεύγοντα, που τηρούσε σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε, προκειμένου να εξακριβωθεί εάν 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 του προσφεύγοντα 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 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2001, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής, γίνονται δεκτοί και συγκεκριμένα:

Για τις κρινόμενες **χρήσεις 2000, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008** (οικ. έτη 2001, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009), το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντα **παραγράφηκε την 31/12/2006, 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013 και 31/12/2014, αντίστοιχα.**

Επειδή, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής και επειδή όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε παραγεγραμμένες χρήσεις, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./03-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, όσον αφορά τις υπ' αριθ.,,,,, &/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, λόγω παραγραφής,

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης επί των κατωθι πράξεων:

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	1/1-31/12/2000	1.233,16€	0,00€
2	/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2003	50.093,16€	0,00€
3	/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2004	322,56€	0,00€
4	/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2005	395,27€	0,00€
5	/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2006	1.663,75€	0,00€
6	/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2007	16.112,49€	0,00€
7	/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΚΥΡΩΝΕΤΑΙ	1/1-31/12/2008	26.905,01€	0,00€

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