



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604561

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 12/12/2017

Αριθμός απόφασης:6303

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου Κηφισιάς, επί της οδού «.....», κατά της οριστικής πράξης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου(Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.):

1)της υπ'αριθμ. «.....»/22-06-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001,και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **26/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. «.....»/22-06-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 1.9465.427 δραχμές, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.335.712 δραχμές, ήτοι συνολικό ποσό **4.282.139δραχμές (12.566,81) ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 22/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., «.....» .

Συγκεκριμένα αφορμή του ελέγχου ήταν η με αριθμ.Α.Β.Μ. ΕΟΕ ΣΣ «.....»/2015 εισαγγελική παραγγελία του εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος η οποία διαβιβάσθηκε στο Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου(Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και δυνάμει αυτού εκδόθηκε με αριθμ. «.....»/22.02.2016 εντολή ελέγχου.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα δηλωθέντα εισοδήματά της σε σύγκριση με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που απεστάλησαν με την ως άνω εισαγγελική παραγγελία διαπιστώθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 περί προσαύξησης περιουσίας και καταλογίσθηκε η διαφορά φόρου εισοδήματος με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Από τον έλεγχο του ανωτέρω ψηφιακού δίσκου και μετά δε την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονταν σ' αυτόν, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2000 έως 31/12/2010. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους σύμφωνα με τα δεδομένα του ψηφιακού δίσκου, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, καθώς και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις του ελεγκτή, καταγράφεται στην από **22/06/2017** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, πρόεκυψε μία πρωτογενής πίστωση και συγκεκριμένα η με ημερομηνία 15/03/2000 κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό «.....» της ALPHA BANK ποσού 17.500.000 δρχ. Καταλογίστηκε δε στην προσφεύγουσα το ποσό των 5.833.333δρχ ή 17.119,10€ δεδομένου ότι ήταν συν δικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού κατά το 1/3.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή ελεγχόμενης χρήσης 2000.
2. Ανυπαρξία οποιασδήποτε αιτιολογίας και νόμιμου ερείσματος για το σκεπτικό του πορίσματος ελέγχου της ελεγκτικής αρχής.
3. Μη νόμιμη ελεγκτική μεθοδολογία, στο βαθμό που ο έλεγχος της απέρριψε το βάρος να αποδείξει μία πίστωση που έγινε 17 χρόνια πριν σ' έναν κοινό τραπεζικό λογαριασμό.
4. Δεν συντρέχει νόμιμη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως το

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά το οικον. έτος **2001** έχει υποπέσει σε **παραγραφή** και συγκεκριμένα ότι:

- ✓ Η προσβαλλόμενη πράξη έπρεπε να της κοινοποιηθεί πριν την πάροδο της πενταετίας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994,
- ✓ Οι συνεχείς παρατάσεις της παραγραφής αντίκεινται, προς την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου **αρχή της ασφάλειας δικαίου** και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις του άρθρου **78 § 1 και 2 του Συντάγματος**, σύμφωνα δε με την αρχή της **αναλογικότητας**, (άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος), η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια **ΣτΕ 1738/2017**,
- ✓ Δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση η διάταξη του άρθρου **84 § 4 του ν. 2238/1994**, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία καθόσον οι τραπεζικές καταθέσεις της, ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, τις οποίες αν ήθελε μπορούσε αυτή να ερευνήσει και να ελέγξει μέσα στη πενταετία, ούτε η διάταξη του άρθρου **84 § 5 του ν. 2238/1994**, δεδομένου ότι υπέβαλε εμπρόθεσμα τις δηλώσεις του.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «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», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84 του ν. 2238/1994** (Α' 151) 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, 2) ... 3) ... 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) ..., 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**», όπως η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά. Με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007**, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2 του ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «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 ή β) 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»,

Επειδή οι διατάξεις 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) και του άρθρου **82 του ν. 3842/2010** (Α' 58) περί παρατάσεων της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής

φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣτΕ 1738/2017

Επειδή και οι διατάξεις του άρθρου 12§7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου §1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣτΕ 2932/2017

Επειδή με τις ΣτΕ 1738/2017 και ΣτΕ 2932/2017 Αποφάσεις κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι ανωτέρω διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών,

Επειδή περαιτέρω, με τις υπ' αριθμ. ΣτΕ 2934, 2935/2017 (Β' τμ.) αποφάσεις, κρίθηκε ότι **τα υπόλοιπα ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών** του φορολογούμενου στην **ημεδαπή, δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία»**, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο 84§4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 § 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ,

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την **αλλοδαπή, 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 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 τροφοδοτήσε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η πρωτογενής κατάθεση που καταλογίστηκε, προέρχεται από **λογαριασμό της ημεδαπής** και ως εκ τούτου **δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας,

Επειδή εν προκειμένω, δεδομένου ότι:

- Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών **της ημεδαπής** στους οποίους συμμετέχει ως συνδικαιούχος, οι κινήσεις δε αυτές **δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία**, ικανά να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετίας **ΣτΕ 2934, 2935/2017 (τμ.Β')**, ΠΟΛ. 1194/05-12-2017
- Κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής **ΣτΕ 1738/2017 (ολομέλεια), ΣτΕ 2932/2017 (τμ.Β')**
- Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπηρεσίας μας, κατά το οικ. έτος 2001 υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα δήλωση** φορολογίας εισοδήματος και επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/94 περί δεκαπενταετούς παραγραφής,
- Για το οικον. έτος 2001, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36§3 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την **268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ** που έγινε αποδεκτή από το διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την **ΠΟΛ 1192/01-12-2017**, **το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος της για το οικ. έτος 2001 έχει υποπέσει σε παραγραφή**, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 22/06/2017, ήτοι **μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η αντίστοιχη δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994, και ως εκ τούτου **παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων** που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ** «.....» και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ. «.....»/22-06-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2001 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕΠ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
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 .