



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6199

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ. : «.....», κατοίκου Παλλήνης Αττικής, θέση «.....» και επί της οδού «.....», κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 1.698.289 δρχ. και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 2.037.947 δρχ. ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 3.736.235 δρχ. ή 10.964,74 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 24.640,68 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 29.568,82 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 54.209,50 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 5.454,26 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 6.545,11 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 11.999,37 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 8.037,56 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 9.645,07 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 17.682,63 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 31.679,37 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 38.015,24 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 69.694,61 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 191.686,22 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 230.023,46 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 421.709,68 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 193.382,67 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 232.059,20 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 425.441,87 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 168.500,00 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 80.880,00 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 148.280,00 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 241.362,00 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 289.634,40 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 530.996,40 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού

6.234,42 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 7.481,30 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 13.715,72 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 3.582,23 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 3.984,90 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 7.730,71 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς αρθ. 5 Ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 1.685,00 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 2.022,00 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 3.707,00 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης αρθ. 29 Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 21.454,40 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 25.745,28 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 47.199,68 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης αρθ. 29 Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2012 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 824,00 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 988,80 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 1.812,80 €.

-Της με αριθμ. «.....»/2.6.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης αρθ. 29 Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 600,00 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 564,00 € ήτοι συνολική φορολογική επιβάρυνση 1.164,00 €, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό:

Μετά από την υπό στοιχεία ΑΒΜ ΕΟΕ «.....»/2013 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, προκειμένου να ολοκληρωθεί η υπό στοιχεία ΑΒΜ ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ «.....»/05-09-2012 παραγγελία του ιδίου κ. Εισαγγελέα, η οποία εκδόθηκε προκειμένου να διακριβωθεί, αν με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που απεστάλησαν από τα πιστωτικά ιδρύματα και στα οποία εμπεριείχονταν χρηματικά ποσά που διακινήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών φυσικών προσώπων, προκύπτει η από μέρους των δικαιούχων-συνδικαιούχων των λογαριασμών αυτών τέλεση του αδικήματος της φοροδιαφυγής ή άλλων οικονομικής φύσεως αδικημάτων.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ. «.....»/3-9-2015 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. «.....»/11-8-2016 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2001 – 2013 και διενεργήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα ως άνω οικονομικά έτη.

Περαιτέρω, αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η εκ μέρους του προσφεύγοντα αποστολή τεσσάρων (4) εμβασμάτων στο εξωτερικό, τα έτη 2010 και 2011.

Συγκεκριμένα, εστάλησαν στο εξωτερικό τα κάτωθι εμβάσματα:

- Στις 8/2/2010, ποσό 1.300.000.00 €, από τον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς στην Ελλάδα, στον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της τράπεζας Κύπρου στην Κύπρο, με αποδέκτες τον ίδιο και τον αδερφό του.

- Στις 8/2/2010, ποσό 200.000,00 €, από τον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της Τράπεζας Κύπρου στην Ελλάδα, στον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της τράπεζας Κύπρου στην Κύπρο, με αποδέκτες τον ίδιο και τον αδερφό του.

- Στις 23/5/2011, ποσό 135.000,00 €, από τον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της Τράπεζας Κύπρου στην Ελλάδα, στον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της τράπεζας Κύπρου στην Κύπρο, με αποδέκτες τον ίδιο και τον αδερφό του.

- Στις 6/6/2011, ποσό 136.000,00 AUD, από τον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της Τράπεζας Κύπρου στην Ελλάδα, στον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της τράπεζας Κύπρου στην Κύπρο με εντολέα την κ. «.....» και αποδέκτη τον ίδιο .

Από την επεξεργασία των Τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στην Ελλάδα προέκυψε ότι σε ορισμένες πιστώσεις/πρωτογενείς καταθέσεις, δεν δικαιολογήθηκε επαρκώς η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσης των χρηματικών αυτών ποσών, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να θεωρήσει ότι επρόκειτο για πρωτογενείς πιστώσεις οι οποίες και αποτελούν προσαύξηση περιουσίας ,που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/94.

Μετά τη σύνταξη της από 2/6/2017 σχετικής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, εκδόθηκαν οι ως άνω πράξεις, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ,προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημόσιου για επιβολή φόρων.

.....

Υπό την εκδοχή αυτή η παραγραφή για τα φορολογικά έτη 2000 έως και 2010, έληξε στις 31.12.2006, 31.12.2007, 31.12.2008 , 31.12.2009, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013, 31.12.2014, 31.12.2015 και 31.12.2016 αντίστοιχα, οπότε και δεν εκδόθηκαν και δεν κοινοποιήθηκαν σε βάρος μας οι σχετικές προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, χωρίς καμία επιπλέον παράταση.

.....

2. Σχετικά με τις με α/α «.....»/3-8-2010, «.....»/3-8-2010, «.....»/4-8-2010 και «.....»/3-8-2010 πιστώσεις ποσών 156.000,00 ευρώ, 156.000,00 ευρώ, 52.000,00 ευρώ και 156.000,00 ευρώ αντίστοιχα (συνολικό ποσό 520.000,00 ευρώ), οι οποίες και έλαβαν χώρα στο με αρ. «.....» λογαριασμό μου στην Τράπεζα Πειραιώς (ίδετε σελ. 131 επ. εκθέσεως ελέγχου).

.....
3. Αναφορικά με τις πιστώσεις των φορολογικών ετών 2008 και 2009, με α/α «.....»/7.10.2008, ποσού 385.920,00 ευρώ στον υπ' αριθμ. «.....» λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς και με α/α «.....»/18.3.2009, ποσού 167.000 ευρώ, στο με αριθμό «.....» λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, για τις οποίες και επικαλέστηκα ότι αφορούν σε ναυτιλιακά μερίσματα, απαλλασσόμενα του οικείου φόρου εισοδήματος, τα οποία έλαβα ως μέτοχος της πλοιοκτήτριας εταιρείας «.....».

.....
4. Σχετικά με τις με α/α «.....»/27-3-2007, «.....»/28-3-2007, «.....»/29-3-2007 και «.....»/3-4-2007 πιστώσεις ποσών 21.900, 23.000, 8.700 και 40.800 στο με αριθμό «.....» λογαριασμό της «.....», καθώς και τη με α/α «.....»/12-04-2007 πίστωση ποσού 400.000 ευρώ στο με αρ. «.....» λογαριασμό της Τραπέζης Πειραιώς (ήτοι συνολικό ποσό 494.000 ευρώ).

.....
5. Μη νόμιμος καταλογισμός πιστώσεων, οι οποίες και καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα μου.

.....
Ο προσφεύγων κατέθεσε το αριθ.πρωτ.ΔΕΔ «.....»/1-12-2017 Υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται τις αποφάσεις του ΣτΕ 2934 και 2935/2017 για την παραγραφή των χρήσεων έως 2010 ..

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. : «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. πράξεων 12/06/17) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 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:

«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.».

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 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 στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή,με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς 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 : «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.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή,

κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ:1192/1.12.2017 με Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.»

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου

36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο προσδιορισμός των εισοδημάτων για τον προσφεύγοντα διενεργήθηκε, ύστερα από διαπιστώσεις (πρωτογενείς καταθέσεις), στα δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε αυτός στην Ελλάδα.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και από το σύστημα TAXIS, δεν προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων, όλων των οικονομικών ετών.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, ο έλεγχος είναι αρχικός και δεν γίνεται επίκληση νέου στοιχείου, υφίσταται θέμα παραγραφής καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τα ως άνω οικ.έτη, σύμφωνα με την υπ'αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας και την αριθ.2934/2017 τμήμα Β του ΣτΕ, κρίθηκαν αντισυνταγματικές.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 και των ως άνω αποφάσεων του ΣτΕ, η προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων για τις χρήσεις 2001-2010, παραγράφονταν την 31-12-2007 έως 31-12-2016 αντίστοιχα.

Επειδή, για τις διαφορές που προκύπτουν από τις πράξεις για τις χρήσεις 2001-2010 παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου που αφορούν τα οικ.έτη 2012 (χρήση 1/1-31/12/2011) και 2013 (χρήση 2012), όπως αποτυπώνονται στην από 02/06/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και εισφοράς ν.3986/11, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τα ως άνω οικ.έτη πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ. : «.....»

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010 ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Μηδέν

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

1.ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :13.715,72 €

2.ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ Ν.3986/11:1.812,89€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012

1.ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :7.730,71 €

2.ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ Ν.3986/11:1.164,00 €

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