



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα: 15-11-2016

Αριθμός απόφασης: 3832

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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.
4. Την από 17-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός. αριθ. .. με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατά της υπ' αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Αθηνών, για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2003 έως 31-12-2003) με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος 8.423,73 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997 ποσού 10.108,48 ευρώ, δηλαδή συνολικό ποσό 18.532,21 ευρώ.
5. Την παραπάνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13/05/2016 σχετική Έκθεση Ελέγχου
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 20-05-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή η αιτία, της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) βάσει της συνταχθείσας από 13/05/2016 Έκθεσης Ελέγχου όπου διαπιστώθηκαν διαφορές φορολογητέου εισοδήματος, φόρου, προσθέτου φόρου, εισφορών κλπ συμβεβαιουμένων ποσών όπως αυτά προκύπτουν από τον πίνακα που ακολουθεί:

Αριθ. πράξης / Ημερ/νία	Είδος φόρου	Οικον. έτος	Κύριος Φόρος	Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης	Σύνολο
.....	Φόρος εισοδήματος	2004	8.423,73	10.108,48	18.532,21

Οι διαφορές προέκυψαν κατόπιν ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων (CD) και εμβασμάτων που διενεργήθηκε κατόπιν της υπό στοιχεία παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για τη διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης και την αποστολή στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ενός οπτικού δίσκου (cd) με αποθηκευμένες τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του, για την περίοδο από 03.1.2002 έως 29.6.2012. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από 13.5.2016 έκθεσης ελέγχου, τα παρακάτω ποσά καταθέσεων σε τραπεζικούς

λογαριασμούς, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αποτελούσαν προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία των παρ. 1 και 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, την οποία παρότι ο φορολογούμενος κλήθηκε να αιτιολογήσει, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι είχε φορολογηθεί από άλλες διατάξεις είτε ότι είχε απαλλαγεί από το φόρο με ειδική διάταξη:

ΕΤΟΣ 2003

Α/Α	ΑΡΙΘ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1			21/01/2003	2.200,00
2			22/01/2003	5.000,00
3			22/01/2003	4.600,00
4			01/04/2003	10.000,00
				<u>21.800,00</u>

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} λόγος:

Ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και αντισυνταγματική αναδρομική εφαρμογή της διάταξης του άρθρ. 15 του ν.3888/2010 για το χρονικό διάστημα πριν την 30.09.2010

2^{ος} λόγος:

Ισχυρίζεται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2002 και 2003.

3^{ος} Λόγος:

Ισχυρίζεται όσον αφορά τις καταλογισθείσες ως προσαύξηση περιουσίας καταθέσεις του έτους 2003 ότι «Όσον αφορά δε τη χρήση 2003 και οι εν λόγω καταθέσεις αντιστοιχούν σε ποσά μεταφερόμενα από άλλους τραπεζικούς μου λογαριασμούς, από αφορολόγητα ή αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά, τα οποία δεν είχα υποχρέωση να συμπεριλάβω στις υποβληθείσες τις κρινόμενες, καθώς και σε προγενέστερες χρήσεις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός μου. Τέτοια μη δηλωθέντα ποσά, όπως και παραπάνω αναφέρω, είναι τα προερχόμενα από πώληση μετοχών, ομολόγων, τόκους καταθέσεων κλπ.

Για απόδειξη αυτών καταβάλλω κάθε δυνατή προσπάθεια για τη συγκέντρωση του συνόλου των λοιπών αποδεικτικών και σχετικών στοιχείων (πινάκια πώλησης μετοχών, αποδεικτικά καταθέσεων, μεταφορών κλπ), διαδικασία χρονοβόρα και ιδιαίτερος δύσκολη με δεδομένο

ότι για τα εν λόγω στοιχεία, τόσο εγώ όσο και οι τράπεζες με τις οποίες συνεργαζόμουν θα πρέπει να ανατρέξουμε σε **χρόνο προγενέστερο της δωδεκαετίας.**».

Επί του 2^{ου} λόγου (παραγραφή)

Επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1100/10.4.2001 με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότησης του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό μεταξύ των άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.2753/1999. Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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** (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για τη χρήση 2003 που ήταν εκκρεμής για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, **δεν απαιτείται η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου** προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, συνεπώς υφίσταται δεκαετής παραγραφή της χρήσης αυτής συνεπεία συμπληρωματικών στοιχείων, ήτοι έως 31-12-2014, ενώ ακόμα και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξης για τη χρήση αυτή παραγράφονταν την 31-12-2009.

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων

ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012...» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 «Παραγραφή» «3. 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 σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπύπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω

ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2015** παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα στην συνέχεια της με αρ. εντολής ελέγχου του προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμό παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με βάση την οποία οι αρμόδιοι υπάλληλοι του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενήργησαν μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να εξακριβωθεί η εφαρμογή των διατάξεων των αρθ. 15-19 & 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 ΚΦΕ, με αξιοποίηση των δεδομένων του CD που προέκυψαν μετά την ως άνω παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, το οποίο περιέχει δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, χρήσεων 2000 έως 2012.

Επειδή από συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή από μη αιτιολογημένες και μη συνάδουσες με το εισόδημα καταθέσεις, τα οποία δεν ήταν γνωστά, ούτε θα μπορούσαν να είναι γνωστά στον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς δεν πρόκειται για επαγγελματικούς λογαριασμούς επιτηδευματία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και παρακολουθούνται σε λογιστικά βιβλία (ο προσφεύγων ήταν όλα τα ελεγχόμενα έτη μη επιτηδευματίας) και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων για τα οποία προβλέπεται άνευ εταίρου ο έλεγχος αυτών (Βλ. ΠΟΛ. 1037/2005), στην συνέχεια της εισαγγελικής παραγγελίας, προέκυψε ότι η δήλωση που υπέβαλλε ο προσφεύγων ήταν ανακριβής για τη χρήση 2003 και συνεπώς το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν αρχικά μετά δεκαετία ήτοι την 31-12-2014.

Κατά συνέπεια προκύπτει ότι, αφενός πληρούνταν οι προϋποθέσεις προκειμένου τα επίμαχα στοιχεία να θεωρούνται συμπληρωματικά , ενώ αφετέρου η εισαγγελική παραγγελία και η με αρ. εντολή ελέγχου, βάσει των οποίων διενεργείται ο έλεγχος, εκδόθηκαν έως 31-12-2014, κατά συνέπεια η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2003 παρετάθη με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 για ένα (1) επιπλέον έτος από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2015 και εν συνεχεία έως 31-12-2016 με την διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), β) επειδή ακόμα και εάν τα υπό κρίση στοιχεία κρινόταν ότι δεν είχαν τον χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2002, ο ήδη διαδοχικά παρετάθη χρόνος παραγραφής μέχρι 31-12-2013 με τις διατάξεις του άρθρου 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194), του άρθρου 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143), του άρθρου 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010), του άρθρου 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α) , του άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) , του άρθρου 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012), παρατάθηκε για δύο έτη ήτοι έως 31-12-2015 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 και εν συνεχεία έως 31-12-2016 με την διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129).

Επειδή για την παραπάνω χρήση για την οποία δεν είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου την 1-1-2014 (θέσης σε ισχύ του ν.4174/2013), εφόσον διαπιστώνεται φοροδιαφυγή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013, υφίσταται εικοσαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης φόρου εισοδήματος χρήσης 2003.

Επί του 1^{ου} λόγου

Ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων των νόμων και ερμηνείας τους από τις Διαταγές και ΠΟΛ του Υπ. Οικονομικών και της Γ.Γ.Δ.Ε. δεν άπτεται της αρμοδιότητας της Υπηρεσίας μας, παρά ταύτα εκτιμούμε ότι το θέμα έχει λυθεί υπέρ του Δημοσίου με την έκδοση της με αρ. 884/2016 απόφασης του Σ.τ.Ε.

Επί του 3^{ου} λόγου

Επειδή, ενώ ο έλεγχος αποδεικνύει ότι τα καταλογισθέντα ποσά συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε προκειμένου να ανταποδείξει τον ισχυρισμό του, ότι οι εν λόγω καταθέσεις αντιστοιχούν σε ποσά μεταφερόμενα από άλλους τραπεζικούς του λογαριασμούς (και την πηγή τους εν τοιαύτη περιπτώσει) ή από αφορολόγητα ή αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά, τα οποία δεν είχε την υποχρέωση να συμπεριλάβει στις υποβληθείσες τις κρινόμενες, καθώς και σε προγενέστερες χρήσεις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι τα παραπάνω ποσά δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από 17-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή του του στο σύνολό της.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Αριθ. πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Οικον. Έτος (διαχ. έτος)	Διαφορά φορολογικής βάσης	Κύριος Φόρος βάσει της παρούσης	Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης άρθρων 1 & 2 ν.2523/1997 – ανώτατο 120% ως έλεγχος	Σύνολο καταλογισμού κατόπιν της παρούσης
.....	Φόρος εισοδήματος	2004 (2003)	21.800,00	8.423,73	10.108,48	18.532,21

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

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).