



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/05/2019
Αριθμός Απόφασης:1722

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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. Της ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκυκλίου 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας Παρίσι, οδός κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) :

α)Της υπ' αριθ./2018 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011

β)Της υπ' αριθ./2018 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012

γ)Της υπ' αριθ./2018 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013

δ)Της υπ' αριθ./2018 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**.
6. Το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019** υπόμνημα του προσφεύγοντος με πρόσθετους λόγους και αίτηση παράτασης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, 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:

α) Με την υπ' αριθ./2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 106.670,25€, πλέον προσαυξήσεων 100.056,70€, ήτοι συνολικό ποσό **206.726,95€**.

β) Με την υπ' αριθ./2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 94.859,92€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.505,43 € πλέον προσαυξήσεων 88.978,61€, ήτοι συνολικό ποσό **193.343,96€**.

γ) Με την υπ' αριθ./2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 69.401,14€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.186,73 € πλέον προσαυξήσεων 65.098,27€, ήτοι συνολικό ποσό **141.686,14€**.

δ) Με την υπ' αριθ./2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011 της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **10.620,88€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα, αιτία ελέγχου στον προσφεύγοντα αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.ΔΕΛΑ161692ΕΞ2016ΕΜΠ/12-12-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το σχετικό έγγραφο με αριθμ.πρωτ...../2016 της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, στο οποίο αναφέρονταν ότι ο προσφεύγων σύμφωνα με το με αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων απέκτησε στην Γαλλία, εισοδήματα για τα έτη 2010, 2011 και 2012, από την εταιρεία με έδρα το Παρίσι, αριθμό μητρώουμε αντικείμενο δραστηριότητας αυτής, την επιτόπια εστίαση.

Δυνάμει των ανωτέρω, εκδόθηκε αρχικά η υπ'αριθμ...../.../...../2016 εντολή ελέγχου από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. η οποία εν συνεχεία τροποποιήθηκε με την

υπ' αριθμ...../...../...../2018 εντολή ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υφίσταται θέμα προσαύξησης περιουσίας και γενικότερα εάν υφίσταται θέμα μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης .

Ο έλεγχος διενεργήθηκε επί των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, σε συνδυασμό με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και με τις πληροφορίες που προέκυψαν από το ως άνω έγγραφο με αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016 της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων, και σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, διαπιστώθηκε ανά έτος μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ		
	2011	2012	2013
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	254.650,00	225.741,00	158.422,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994	0,00		3.085,67
ΣΥΝΟΛΟ	254.650,00	225.741,00	161.507,67

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας, τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας των προσβαλλόμενων πράξεως καθόσον αποτελεί σιωπηρή και αναιτιολόγητη άρνηση της Διοίκησης δια των ελεγκτικών οργάνων της ως προς την άσκηση του δικαιώματός του στην πρόσβαση σε αποδεικτικά διοικητικά έγγραφα της υποθέσεως (άρθρο 5 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας - Ν.2690/1999) και η επ' αυτής προκύπτουσα παραβίαση του δικαιώματός του στην προηγούμενη ακρόαση (άρθρο 6 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας - Ν.2690/1999).
- Σχετικά με τα ποσά που του καταλογίζονται από την Γαλλία, έχει δηλώσει ότι :
 - Η υπόθεση τελεί σε εκκρεμοδικία στη Γαλλία
 - Υφίσταται αναστολή κάθε ενέργειας επιβολής προστίμου
 - Υφίσταται διοικητική (αλλά και δικαστική) αμοιβαιότητα μεταξύ των Αρχών της Ελλάδος και της Γαλλίας,
 - Το Γαλλικό Διοικητικό Δικαστήριο έχει αναλάβει να εκδικάσει την υπόθεση, έχει εκδώσει απόφαση ήδη σε Α' βαθμό και η υπόθεση εκκρεμεί, αναγνωρίζοντας ότι αυτό είναι καθ' ύλην αρμόδιο,
 - Υφίσταται Σύμβαση περί μη διπλής φορολόγησης που τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής,
- Οι πράξεις του ελέγχου δεν συνάδουν :
 - με τις διατάξεις της σύμβασης περί μη διπλής φορολόγησης με την Δημοκρατία της Γαλλίας (Ν.Δ.4386/1964, ως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα)
 - με το άρθρο 277 του Κώδικα Φορολογίας της Γαλλίας που ορίζει την αναστολή κάθε ενέργειας μέχρις τελεσιδικίας σε περίπτωση άσκησης ενδίκων μέσων
 - με την γενικότερη Αρχή περί δικαστικής προστασίας, ως συνταγματικώς ορίζεται και κατοχυρώνεται, με δεδομένη την αποδεδειγμένη προσφυγή του στην καθύλην αρμόδια Διοικητική Δικαιοσύνη της Γαλλικής Δημοκρατίας, η οποία απεφάνθη πρωτοδικώς και εκκρεμεί η απόφαση του Διοικητικού Εφετείου,

-με το καλώς νοούμενο δικαίωμα ακροάσεώς του το οποίο στερήθηκε, αφού κλήθηκε και καλείται να τοποθετηθεί εν μέσω εκκρεμούς Δίκης και ενώ έχει επιληφθεί αρμοδώς το Γαλλικό Δικαστήριο θεωρούμενο εαυτόν κατά τόπον και καθ' ύλην αρμόδιο.

- Οι παραδοχές του ελέγχου περί διαχείρισης της εταιρείας, περί αποκρυβέντων κερδών και εσόδων προκύπτουν αυθαίρετα, άνευ στοιχείων. Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή έχει το βάρος απόδειξης, στρέφεται κατά των προσβαλλόμενων πράξεων και ζητά την ακύρωση αυτών ως αναπτόδεικτων.
- Και στην περίπτωση που υποτεθεί ότι οι ως άνω παραδοχές έχουν καλώς η ελληνική φορολογική αρχή είναι αναρμόδια καθόσον υφίσταται δεσμευτική εκκρεμοδικία των Γαλλικών Δικαστηρίων.
- Άλλωστε και από τον έλεγχο θεωρείται ότι τα ζωτικά και οικονομικά του συμφέροντα βρίσκονται στην Γαλλία.

Ο προσφεύγων με το με αριθμ.ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, προβάλλει πρόσθετους λόγους και συγκεκριμένα :

- Αρμοδιότητα γαλλικών φορολογικών αρχών και αναρμοδιότητα των ελληνικών αρχών. Από τον έλεγχο θεωρείται ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ενώ από το περιεχόμενο του εγγράφου με αριθμό πρωτ. ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων συνομολογείται ότι τα ζωτικά και οικονομικά συμφέροντά του βρίσκονται στην Γαλλία και συνεπώς προκύπτει η αρμοδιότητα των Γαλλικών αρχών και έλλειψη αρμοδιότητας των ελληνικών.
- Υφίσταται θέμα παραγραφής των ελεγχόμενων ετών βάσει του ελληνικού νόμου και του Συντάγματος.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημά του, αιτείται ταυτόχρονα παράταση και αποχή από ενέργειες για χρονικό διάστημα δύο μηνών προκειμένου να χορηγήσει περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία περί της φορολογικής του κατοικίας στην Γαλλία και περί αρμοδιότητας των Γαλλικών αρχών και επίσης προκειμένου να λάβει αντίγραφο του επίσημου γαλλικού εγγράφου με αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016 το οποίο έχει αιτηθεί και δεν έχει λάβει και το οποίο πρέπει ορθώς να μεταφραστεί για να ασκήσει τα νόμιμα.

Ωστόσο, δεδομένου ότι με τους πρόσθετους λόγους ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο απλά επικαλείται τον λόγο της παραγραφής της υπόθεσης, ο λόγος παράτασης όπως και ο χρόνος της παράτασης που αιτείται, δεν προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 63 παρ.5 του ν.4174/2013 και ως εκ τούτου το αίτημά του απορρίπτεται.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 4 περ. β και 5 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) :

«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:

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.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 παρ. 2 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) όπως ίσχυε:

«2. 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 όπως έχει κριθεί νομολογιακά και έχει υιοθετηθεί και με τις θέσεις της Διοίκησης, ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του εν λόγω άρθρου (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας. (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996, 1623/2016, 1738/2017, 2934/2017, 2935/2017 και οι σχετικές θέσεις της Διοίκησης με τις Αποφάσεις ΠΟΛ 1191 ΚΑΙ 1194/2017).

Επειδή σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία, το θέμα του χρόνου παραγραφής και της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχει ως εξής:

-με την απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ1165/2018** με θέμα: «κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότησης της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ.,...», διαβιβάζεται η **υπ'αριθμ.147/2018** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, και σύμφωνα με την οποία το ΝΣΚ γνωμοδότησε ως εξής:

...σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 αρθρ.84 του ν.2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν.2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.».

-Την **10-4-2019** δημοσιεύθηκε η **υπ' αριθμ. 732/2019** απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία επιλύθηκε οριστικά το ζήτημα της διάρκειας της φορολογικής παραγραφής, για

περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι είχαν υποβάλει μεν φορολογικές δηλώσεις, πλην όμως εκπροθέσμως δηλαδή μετά την προθεσμία που είχε ταχθεί από τη φορολογική διοίκηση για κάθε οικονομικό έτος.

Η υπόθεση εισήχθη, λόγω σπουδαιότητας (πιλοτική δίκη), προς εκδίκαση, στη μείζονα (επταμελής) σύνθεση του Β' Τμήματος του ΣτΕ, και με την απόφαση του Δικαστηρίου, έγινε δεκτό το εξής:

«Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της κατ' άρθρον 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ' αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν. 2238/1994, με ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994 προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή αναφορικά με τη διαδικασία βεβαίωσης, εκκαθάρισης και καταβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των οικ. ετών 2011-2013 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 2238/1994 για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, ενόψει της ευθείας παραπομπής στις διατάξεις του, βάσει του άρθρου 29 παρ. 4 ν. 3986/2011.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων προβάλλει μεταξύ των άλλων ισχυρισμών του, και τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στα ελεγχόμενα οικονομικά έτη.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και του συστήματος **TAXIS** διαπιστώνεται:

α)ως προς τις διαφορές που καταλογίσθηκαν στα ελεγχόμενα έτη 2010, 2011 και 2012 και αφορούν εισόδημα αλλοδαπής ο έλεγχος βασίσθηκε στο με αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων, οποίο αποτέλεσε και την αιτία ελέγχου.

Συγκεκριμένα, για την υπό κρίση υπόθεση, εκδόθηκε αρχικά η υπ'αριθμ...../...../2016 εντολή ελέγχου (η οποία εν συνεχεία τροποποιήθηκε με την υπ'αριθμ...../...../2018 εντολή ελέγχου), δυνάμει του με αριθμό πρωτ.ΔΕΛΑ161692ΕΞ2016ΕΜΠ/12-12-2016 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων. Με το εν λόγω έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με θέμα «Διαβίβαση εγγράφου, σχετικού με υπόθεση που έχει δρομολογηθεί προς έλεγχο στην Υπηρεσία σας...», διαβιβάσθηκε στην ελεγκτική αρχή στις 16/12/2016, το με αριθμ.πρωτ...../2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, το οποίο ανέφερε, ότι στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ Ελλάδας -

Γαλλίας και συγκεκριμένα στο με αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων εμπεριέχεται η πληροφορία ότι ο προσφεύγων σύμφωνα με τις Γαλλικές αρχές απέκτησε στην Γαλλία συγκεκριμένα ποσά εισοδημάτων.

β) για τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων υπέβαλε τις παρακάτω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος:

Οικονομικό έτος	Αριθμός δήλωσης /ημερομηνία υποβολής	Είδος δήλωσης	Εμπρόθεσμη/ Εκπρόθεσμη βάσει TAXIS
2011	/2012	ΑΡΧΙΚΗ	Εκπρόθεσμη
2011	/2013	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ	Εκπρόθεσμη
2012	/2012	ΑΡΧΙΚΗ	Εμπρόθεσμη
2012	/2013	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ	Εκπρόθεσμη
2013	/2013	ΑΡΧΙΚΗ	Εμπρόθεσμη

γ) Από το σύστημα TAXIS, και από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι για τα κρινόμενα έτη:

- ο προσφεύγων εμφανίζεται ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, και συνεπώς δεν τίθεται θέμα να έχει υπαχθεί σε διατάξεις περί περαίωσής ή αυτοελέγχου,
- πλην του εν λόγω ελέγχου, δεν υπάρχουν οριστικά αποτελέσματα προγενέστερου ελέγχου και
- δεν υφίστανται παραβάσεις ΚΒΣ.

Βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται αφενός ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και αφετέρου σύμφωνα με τα όσα κρίθηκαν προσφάτως ως προς το θέμα του χρόνου παραγραφής και της εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, ο προσφεύγων, σε κάθε περίπτωση υπέβαλε για κάθε κρινόμενο έτος, δήλωση εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής, ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994.

Δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις για τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013, κοινοποιήθηκαν την 28/12/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 έχει παραγραφεί και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίμως προβάλλεται, ενώ απορρίπτεται για το οικονομικό έτος 2013 καθώς η οικεία προσβαλλόμενη πράξη έχει κοινοποιηθεί εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επιπλέον ισχυρίζεται, ότι δεν του δόθηκε το δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά έγγραφα, και ότι αναιτιολόγητα αλλά και άνευ αρμοδιότητας η ελληνική φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό του εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης, καθότι αφενός η εν λόγω φορολογική διαφορά εκκρεμεί στα Γαλλικά Δικαστήρια αφετέρου όπως προκύπτει από τα στοιχεία του ελέγχου από τις Γαλλικές αρχές, τα ζωτικά και οικονομικά του συμφέροντα βρίσκονται στην Γαλλία.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι δεν του χορηγήθηκε το δικαίωμα πρόσβασης σε διοικητικά έγγραφα και συγκεκριμένα στο έγγραφο της ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016ΕΜΠ της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, αναφέρεται ότι για το περιεχόμενο του εγγράφου ο προσφεύγων έλαβε γνώση

όταν κλήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου να υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως προς το εν λόγω εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παρ.1 του ν.2238/1994** ορίζεται

«Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.».

Επειδή στο **άρθρο 65 του ν.4174/2013** ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 2 και 16 αυτής γίνεται αναφορά στο με αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ12926ΕΞ2016ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων, και αναφέρεται ότι κατόπιν ελέγχου των Γαλλικών Φορολογικών Αρχών στην εταιρείαστην οποία ο προσφεύγων είναι διαχειριστής, διαπιστώθηκε, σύμφωνα με το γαλλικό φορολογικό κώδικα ότι υφίστανται αποκρυβέντα έσοδα τα οποία θεωρούνται συγκαλυμμένες διανομές κερδών που πραγματοποιήθηκαν προς τον διαχειριστή της εταιρείας.

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με το έγγραφο, στον έλεγχο των Γαλλικών Αρχών δήλωσε ότι διέμενε στην Ελλάδα με δραστηριότητα τα Δημόσια Έργα και επίσης στο έγγραφο αναφέρεται ότι δεν δήλωσε το εισόδημα του στην Γαλλία.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο καταλογισμός των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης έγινε κατόπιν επίσημων και οριστικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο των Γαλλικών Αρχών και τα οποία στάλθηκαν στην ελληνική φορολογική αρχή, στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών, κατ' εφαρμογή της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας (Ν.Δ.4386/1964), ενώ οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας των ελληνικών αρχών λόγω μεταφοράς των ζωτικών και οικονομικών του συμφερόντων στην Γαλλία απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι καθώς το εν λόγω αφενός δεν επιβεβαιώνεται με κανένα επίσημο στοιχείο από τις Γαλλικές αρχές, αφετέρου και ο ίδιος ο προσφεύγων δεν έχει προβεί σε καμία ενέργεια μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας στην Ελλάδα ή στην Γαλλία κατά το υπό κρίση οικονομικό έτος 2013. Αντιθέτως στο σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων εξακολουθεί να εμφανίζεται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και όχι ως κάτοικος εξωτερικού.

Συνεπώς σε κάθε περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν.2238/1994 και ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του, στην

ελληνική φορολογική αρχή, η οποία εκ του λόγου αυτού, έχει και την αρμοδιότητα του ελέγχου εκπλήρωσης των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Ενώ, τέλος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υφίσταται εκκρεμοδικία μεταξύ αυτού και των γαλλικών φορολογικών αρχών, στις Γαλλικές Δικαστικές Αρχές, και συνεπώς και αναρμοδιότητα των ελληνικών αρχών, απορρίπτεται ως αβάσιμος λαμβανομένου υπόψη τόσο το γεγονός ότι το εν λόγω δεν προβλέπεται στην ΣΑΔΦ και επίσης τις σχετικές διατάξεις περί του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** **ΑΦΜ**, **ως εξής :**

α)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της **υπ' αριθ./2018** πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, της **υπ' αριθ./2018** πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, και της **υπ' αριθ./2018** πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011 λόγω **παραγραφής**,

β)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της **υπ' αριθ./2018** πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 .

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

Διαφορά φόρου εισοδήματος	69.401,14
Πρόσθετος φόρος των άρθρων 53 και 58 του ν.4174/2013	65.098,27
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.186,73
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	141.686,14

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .