



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/4/2017

Αριθμός απόφασης: 991

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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 ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ... του, ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αρ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (περιόδου 01/01/2001-31/12/2001),

β) της υπ' αρ. .../....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (περιόδου 01/01/2004-31/12/2004),

- γ) της υπ' αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (περιόδου 01/01/2005-31/12/2005),
- δ) της υπ' αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (περιόδου 01/01/2009-31/12/2009),
- ε) της υπ' αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (περιόδου 01/01/2010-31/12/2010),
- στ) της υπ' αρ./-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της . . του, **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:

- ✓ Με την με αριθμό/-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 583,63€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 700,36€, ήτοι συνολικό ποσό **1.283,99€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001 (οικονομικό έτος 2002).
- ✓ Με την με αριθμό/-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 3.586,51€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 4.303,81€, ήτοι συνολικό ποσό **7.890,32**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005).
- ✓ Με την με αριθμό/-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 491,73€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 590,08€, ήτοι συνολικό ποσό **1.081,81€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006).
- ✓ Με την με αριθμό/-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους

705,84€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 847,01€, ήτοι συνολικό ποσό **1.552,85€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010).

- ✓ Με την με αριθμό/...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 3.195,86€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 3.835,03€, ήτοι συνολικό ποσό **7.030,89€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 (οικονομικό έτος 2011).
- ✓ Με την με αριθμό/....**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ύψους 206,97€, καθώς και πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 248,36€, ήτοι συνολικό ποσό **455,33€**, για το έτος 2010.

Οι ανωτέρω διαφορές φόρου προέκυψαν μετά τη διαπίστωση προσαύξησης της περιουσίας της προσφεύγουσας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... δυνάμει της υπ' αρ. .../....-2015 εντολής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/94 της Περιφερειακής Διεύθυνσης της Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας- Θράκης (Γ' Υποδιεύθυνσης – Τμήμα Ερευνών Κομοτηνής), με αριθμό υπόθεσης/.../2013.

Η ανωτέρω υπηρεσία, δυνάμει της υπ' αριθ. .../...../2013 εντολής, προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της (κοινών και ατομικών) για τα έτη από το 2001 έως και την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου προς την Ε.Ε.Τ. – 8/11/2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 6 του Ν. 3296/04. Προς εξεύρεση της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο η τεχνική των Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών σε μετρητά. Το σύνολο των διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος λογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας και του συζύγου της, επιμεριζόμενων των ποσών εξ ημισείας στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών όπου δεν προέκυπτε ο δικαιούχος, ενώ στις περιπτώσεις που προέκυπτε καταλογίστηκαν στον πραγματικό δικαιούχο.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αξιοποιώντας τα ευρήματα του ελέγχου της Π.Δ. της Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας- Θράκης και διενεργώντας επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας από άγνωστη πηγή και αιτία (άρθρο 48§ 3 Ν. 2238/94) ανά φορολογική περίοδο έχει ως εξής:

	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
ΧΡΗΣΗ 2001	8.343,01€	12.162,44€	3.819,43€
ΧΡΗΣΗ 2002	10.509,00€	6.035,07€	0,00€
ΧΡΗΣΗ 2003	14.028,55€	13.769,03€	0,00€
ΧΡΗΣΗ 2004	15.875,00€	26.421,21€	10.546,21€
ΧΡΗΣΗ 2005	18.828,30€	20.489,00€	1.660,70€
ΧΡΗΣΗ 2006	18.765,85€	17.210,00€	0,00€
ΧΡΗΣΗ 2007	20.009,17€	19.546,00€	0,00€
ΧΡΗΣΗ 2008	21.759,48€	20.228,98€	0,00€
ΧΡΗΣΗ 2009	22.917,76€	25.759,28€	2.841,52€
ΧΡΗΣΗ 2010	21.076,34€	33.925,00€	10.348,66€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις για τα οικονομικά έτη 2002-2005-2006-2010 & 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων έχει υποπέσει σε **παραγραφή**, έως και τη χρήση 2008.
2. Η μέθοδος που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας είναι **αβάσιμη**. Η τακτική του ελέγχου σύμφωνα με την οποία, για την εξεύρεση τυχόν αδήλωτου εισοδήματος, συγκρίνει τις ετήσιες καταθέσεις με το αντίστοιχο δηλωθέν ετήσιο εισόδημα, και τις μεν αρνητικές διαφορές να τις θεωρεί προσαύξηση της περιουσίας, αλλά τις θετικές να τις μηδενίζει, συνιστά ανόμοια μεταχείριση ίδιων στοιχείων, και άγει στο μη νόμιμο και αβάσιμο αποτέλεσμα να ενοχοποιεί το επόμενο έτος έσοδα (καταθέσεις) που κρίθηκε ότι νομίμως αποκτήθηκαν το προηγούμενο. Με τον τρόπο αυτό δημιουργεί πλασματική φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω εισόδημα), γεγονός που αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 §5 και 78 §1 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).

3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί απόρριψης του ισχυρισμού της προσφεύγουσας για συνυπολογισμό προηγούμενων αναλήψεων (σχετ. η ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015 & ΠΟΛ 1033/2013). Τα ποσά των καταθέσεων που προκύπτουν ως «αποκρυσβείσα φορολογούμενη ύλη» προέρχονται από προηγούμενες νόμιμες αναλήψεις χρημάτων ύψους 33.400 € που έγιναν καθ' όλο το εξεταζόμενο διάστημα, και οι οποίες δεν συνυπολογίσθηκαν και δεν συνεκτιμήθηκαν από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ.

4. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου για καταλογισμό δαπάνης ύψους 10.770,36 € που αφορά την αγορά αυτοκινήτου το 2001.

Το επίμαχο αυτοκίνητο τύπου Peugeot 206, αγοράσθηκε στις2001, από τον τοπικό αντιπρόσωπο στην, δη την εταιρεία «.» Την παραγγελία την έκανε ο σύζυγος της προσφεύγουσας τον Νοέμβριο του 2000, ο οποίος και εξοφλώντας το τίμημα. Η ανάληψη των χρημάτων εντοπίστηκε μέσα από το τραπεζικό σύστημα του συζύγου της προσφεύγουσας (ανάληψη ποσού 3.600.000 δρχ στις2000 από την Τράπεζα). Επισυνάπτονται το τιμολόγιο πώλησης του αυτοκινήτου, καθώς και κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού του συζύγου της προσφεύγουσας.

5. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί απόρριψης από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. των διευκρινήσεων, στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα (το βάρος απόδειξης ότι τα ποσά των ακόλουθων καταθέσεων αποτελούν αποκρυσβείσα ύλη φέρει η φορολογική αρχή). Συγκεκριμένα:

α. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 146,74 € στις .../2001 από τον . .., αφορά το ½ των εξόδων δημοσίευσης επιστημονικής εργασίας που είχε πληρώσει εξ ολοκλήρου ο ίδιος (σελ. 23 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

β. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του ότι το ποσό κατάθεσης 2000 € στις .../2004 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων. (σελ. 27 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

γ. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 7500 € στις .../2004 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 28 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

δ. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 4000 € στις ...2005 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 28 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

ε. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 3000 € (υπόλοιπο από συνολική κατάθεση 21.000 €) στις .../2005 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 29 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

στ. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 5300 € στις .../2005 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 29 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

ζ. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 2000 € (υπόλοιπο από συνολική κατάθεση 12.000 €) στις .../2008 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 32 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

Η. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 3250€ στις/2010 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 36 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

Θ. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 10440 € στις/2004 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ.36 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

Ι. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 3400 € στις 16/3/2009 και το ποσό κατάθεσης 5000 στις/2009 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 37 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

ΙΑ. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 3600 € (υπόλοιπο από συνολική κατάθεση 7600 €) στις/2010 αφορά επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ.38 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

ΙΒ. Κακώς απορρίφθηκε ο ισχυρισμός του συζύγου της ότι το ποσό κατάθεσης 7000 € στις/2010 και το ποσό κατάθεσης 1250€ στις/2010 αφορούν επανακατάθεση ποσών προηγούμενων αναλήψεων (σελ. 38 Έκθεσης ΣΔΟΕ).

6. Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης. Η φορολογική αρχή ΣΔΟΕ απέστειλε (μόνον) προς τον σύζυγο της προσφεύγουσας την ΕΜΠ .../-2014 κλήση για παροχή εξηγήσεων, και μετά από τις εξηγήσεις του εκδόθηκαν α) η υπ' αριθμ.-..... πληροφοριακή έκθεση της Περ. Δ/σης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής Μακεδονίας – Θράκης κατά του συζύγου, και β) η υπ' αριθμ.-..... πληροφοριακή έκθεση της Περ. Δ/σης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής Μακεδονίας – Θράκης κατά της προσφεύγουσας. Ουδέποτε κλήθηκε για παροχή εξηγήσεων πριν την σύνταξη της εν λόγω έκθεσης εις βάρος της.

7. Αβάσιμος ο καταλογισμός της ειδικής εισφοράς δεδομένου ότι δεν υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων για όλες τις χρήσεις έως και το 2008.

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013** ορίζεται 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. ...»
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **72§3 του ν.4174/2013** 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 το άρθρο **84 του Ν. 2238/1994** 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. 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 και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, 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,** με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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,** σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008 ορίζεται ότι: «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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «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, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζεται ότι: «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.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «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.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: 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.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 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.»

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

Για το υπό κρίση οικ. έτος 2002 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου, που το πρώτον έληγε στις 31/12/2007, νομίμως παρατάθηκε έως τις 31/12/2016, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 3513/2006, ν. 3697/2008, 3790/2009, ν. 3842/2010, ν.3888/2011, ν. 4098/2012 αλλά και ν. 4203/2013 και ν. 4337/2015 , λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αρ. .../.../2013 εντολή ελέγχου που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Π.Δ. Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης.

Για τα υπό κρίση οικ. έτη 2005 & 2006 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 84§4 του Ν. 2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, καθώς οι διαπιστώσεις της από/2015 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/94 της Περιφερειακής Διεύθυνσης της Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας- Θράκης (Γ' Υποδιεύθυνσης – Τμήμα Ερευνών Κομοτηνής) συνιστούν νέα - συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία προθεσμίας

Για τα υπό κρίση οικ. έτη 2010-2011 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 84§4 του Ν. 2238/1994, με αποτέλεσμα η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων να λήγει στις 31/12/2020 & 31/12/2021 αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων έως και το έτος 2008 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί αβασιμότητας της μεθόδου που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι τις θετικές διαφορές που προκύπτουν στις περιόδους 2001, 2003, 2006 & 2008 τις μηδενίζει και δεν τις συνυπολογίζει στα επόμενα έτη.

- **Επειδή**, στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων

επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

- **Επειδή,** στο άρθρο 67B του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «**Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο** μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω **τεχνικές ελέγχου:** **α)** της αρχής των αναλογιών (mark up method), **β)** της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), **γ)** της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), **δ)** της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και **ε)** το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

- **Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014: «**Άρθρο 1:** Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών..... **Άρθρο 2** **2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.** Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά

για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. **2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:.....** Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά...»

- **Επειδή,** στο άρθρο 11 της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10-5-2013 (*Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων*) ορίζεται ότι: «Η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση ή την ελεγχόμενη περίοδο (συνεχείς ελεγχόμενες χρήσεις), καταλογίζεται στη χρήση που αφορά και στις πηγές που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Στις περιπτώσεις που αυτό δεν είναι δυνατόν κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων».
- **Επειδή,** στην υπό εξέταση περίπτωση ο έλεγχος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας- Θράκης (Γ' Υποδιεύθυνσης – Τμήμα Ερευνών), προκειμένου να προσδιορίσει με έμμεσο τρόπο τυχόν αδήλωτη φορολογητέα ύλη, προέβη σε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, εφαρμόζοντας την τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Εν συνεχεία, προκειμένου να εξαχθεί ένα ασφαλές συμπέρασμα περί των πρωτογενών καταθέσεων ανά έτος, ο έλεγχος προέβη σε ενδελεχή έρευνα των τραπεζικών κινήσεων της προσφεύγουσας, ζητώντας παράλληλα διευκρινήσεις τόσο από τα τραπεζικά ιδρύματα όσο και από την ίδια.
- **Επειδή,** η προσφεύγουσα καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, στο πλαίσιο δικαιολόγησης συγκεκριμένων καταθέσεων, ουδέποτε επικαλέστηκε εισοδήματα τα οποία εισπράχθηκαν εκτός τραπεζικού συστήματος και κατατέθηκαν σε επόμενη χρήση.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αβασιμότητας της τεχνικής του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί μη συνυπολογισμού προηγούμενων αναλήψεων.

- **Επειδή,** με την ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων

ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «.....Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό.

- **Επειδή**, ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του συζύγου της προσφεύγουσας σε αρκετές περιπτώσεις που αυτός, προκειμένου να αιτιολογήσει ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς επικαλέστηκε συγκεκριμένες αναλήψεις, προσκομίζοντας τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία.
- **Επειδή**, η επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας πλήθους αναληφθέντων ποσών, χωρίς να προσδιορίζεται το πότε και σε ποιους λογαριασμούς τα ποσά αυτά κατατέθηκαν, δεν δύναται να γίνει αποδεκτή, καθώς η ανωτέρω εγκύκλιος αναφέρεται σε συγκεκριμένες πράξεις οι οποίες αποδεικνύονται με έγγραφα. Περαιτέρω, η πρώτη ανάληψη που επικαλείται η προσφεύγουσα (ύψους 2.000€ από την τράπεζα την 01/04/2002) αφορά σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου μεταφορά ποσού σε λογαριασμό της, και ως εκ τούτου δεν δύναται να καλύψει άλλες καταθέσεις.
- **Επειδή**, η συνεχώς και αδικαιολογήτως επαναλαμβανόμενη διαδικασία, ανάληψης μετρητών και ολικής ή μερικής επανακατάθεσης αυτών, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη των υπό κρίση περιόδων.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επανακατάθεσης αναληφθέντων σε προγενέστερο χρόνο χρηματικών ποσών απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για καταλογισμό δαπάνης ύψους 10.770,36 € που αφορά την αγορά αυτοκινήτου το 2001.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014: «2.3.Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές.....».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή για την περίοδο 2001 στις πρωτογενείς καταθέσεις που προσδιόρισε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόσθεσε την δαπάνη για αγορά του Ι.Χ. αυτοκινήτου με αριθμό αξίας 10.770,36€ (3.670.000 δρχ.), το οποίο παραδόθηκε στις 22/2/2001 (σχετ. Τ.Δ.Α.), θεωρώντας πως εξοφλήθηκε με χρήματα εκτός του τραπεζικού συστήματος.
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα επικαλείται την ανάληψη ποσού 3.600.000 δρχ. στις2000 από τον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του συζύγου της . . στην Τράπεζα, (αντίγραφο της κίνησης του οποίου προσκομίζεται) , σκοπός της οποίας ήταν η προκαταβολική εξόφληση της αξίας του αυτοκινήτου.
- **Επειδή**, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για το εν λόγω ποσό, αν και ήταν μεγάλης αξίας και ανάλογης με την αξία του αυτοκινήτου, με το αιτιολογικό ότι η ολική εξόφληση του αυτοκινήτου 3 μήνες πριν την παράδοση αυτού δεν συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας. Η εν λόγω αιτιολογία ωστόσο δεν επαρκεί, δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι το ποσό αυτό, το οποίο ήταν σημαντικό, χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη κάποιας άλλης δαπάνης.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση η προσαύξηση περιουσίας που προσδιορίστηκε για τη σύζυγο σχετίζεται αποκλειστικά με την εν λόγω δαπάνη. Η δαπάνης ωστόσο ενός αυτοκινήτου, ανεξαρτήτως ποσοστού ιδιοκτησίας, θεωρείται οικογενειακή δαπάνη, στην οποία δύναται να συμμετέχουν όλα τα μέλη της οικογένειας και στην προκειμένη περίπτωση ο σύζυγος της προσφεύγουσας.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αναφορικά με τον εσφαλμένο καταλογισμό της δαπάνης του αυτοκινήτου γίνεται αποδεκτός δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου όσον αφορά την απόρριψη των διευκρινήσεων στους οποίους προέβη η προσφεύγουσα.

- **Επειδή**, στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζοντα τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από

άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

- **Επειδή,** στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».
- **Επειδή,** σύμφωνα με την **...../2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «..... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο **δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της.** Πράγματι, μια τέτοια

απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επικαλείται πλήθος κατατεθειμένων ποσών σε λογαριασμούς, για τα οποία η φορολογική διοίκηση δεν έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του συζύγου της αλλά και τις δικές της επ' αυτών διευκρινήσεις, στο πλαίσιο της κλήσης παροχής εξηγήσεων.

Συγκεκριμένα:

A/A 1. Αναφορικά με την κατάθεση ποσού 146,76€ στις/2001 από τον . . η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι αφορά το ½ των εξόδων δημοσίευσης επιστημονικής εργασίας, το οποίο είχε εξοφληθεί αρχικά εξολοκλήρου από τον σύζυγό της. Σε κάθε περίπτωση το εν λόγω ποσό δεν καταλογίστηκε στην ίδια παρά μόνο στον σύζυγο αυτής και ως εκ τούτου ουδεμία επίδραση έχει επί της προσβαλλόμενης πράξης.

A/A 2-12: Στο σύνολο των υπό κρίση περιπτώσεων καταθέσεων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν επανακαταθέσεις χρηματικών ποσών προηγούμενων αναλήψεων. Η γενική αναφορά της ωστόσο σε προηγούμενες αναλήψεις, χωρίς την ύπαρξη σύνδεσης μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, βάσει του υφιστάμενου νομικού και νομολογιακού πλαισίου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι ο φορολογικός έλεγχος αποδέχθηκε πλήθος κατατεθειμένων χρηματικών ποσών για τα οποία ο σύζυγος της προσφεύγουσας επικαλέστηκε συγκεκριμένες αναλήψεις.

- **Επειδή**, εν προκειμένω οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν αδήλωτο εισόδημα προσαύξησης περιουσίας της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, καταλογίζοντάς του τον αναλογούντα κύριο και πρόσθετο φόρο.
- **Επειδή**, οι εξηγήσεις της προσφεύγουσας, όσον αφορά την προσαύξηση της περιουσίας της κρίνονται ανεπαρκείς, αναπόδεικτες και μη ικανές να την απαλλάξουν από την υποχρέωση καταβολής του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (άρθρο 48§3 Ν. 2238/94). Περαιτέρω, η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο, που θα μπορούσε να δικαιολογήσει τους ισχυρισμούς του και να μεταβάλει την αρχική κρίση του ελέγχου, όσον αφορά τις εν λόγω συναλλαγές.

Συνεπώς, ελλείπει νέων στοιχείων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ορθής κρίσης του ελέγχου, ως προς τις συγκεκριμένες συναλλαγές, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί έλλειψης προηγούμενης ακρόασης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **6 του Ν. 2690/99** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα».
- **Επειδή**, στο άρθρο **28 του Ν. 4174/13** (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζεται η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθεί η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων του εκάστοτε ελέγχου. Συγκεκριμένα, στη παράγραφο 1 αναφέρονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».
- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος συντάξε, βάσει του προαναφερθέντος άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) το με αριθμό/.....-2016 σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο της κοινοποιήθηκε στις/2016, μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού. Ακολούθως, και εντός της προθεσμίας, των είκοσι (20) ημερών, η προσφεύγουσα, υπέβαλε τις απόψεις της, με το υπ' αρ. πρωτοκόλλου/.....-2016 έγγραφό της, αναπτύσσοντας τους ισχυρισμούς της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο έλεγχος εν συνεχεία έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, εμμένοντας ωστόσο στην αρχική του κρίση. Επισημαίνεται επίσης, ότι τις απόψεις και τις αντιρρήσεις της σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο, η προσφεύγουσα τις εξέφρασε και με το υπ' αρ. πρωτ./...../.....-2015 έγγραφο υπόμνημά της προς το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Π.Δ. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας- Θράκης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης προηγούμενης ακρόασης

προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί αβασιμότητας της από 16/11/2016 Έκθεσης Ελέγχου Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης.

- **Επειδή**, στο άρθρο 29 του Ν. 3986/2011, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.....2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε..... 3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) β) γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού. δ) ε) Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η έκτακτη εισφορά του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 προσδιορίστηκε εκ νέου για την περίοδο 01/01/2010- 31/12/2010, βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου στην φορολογία εισοδήματος. Ο προσδιορισμός του συνολικού καθαρού εισοδήματος για την εν λόγω περίοδο από 22.973,37€ σε 33.322,03€, είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή έκτακτης εισφοράς επί της διαφοράς αυτής.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός περί αβασιμότητας της έκθεσης ελέγχου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αρ./...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του ... με Α.Φ.Μ., ως προς την μη νόμιμη προσθήκη της δαπάνης του Ι.Χ. αυτοκινήτου στα προσδιορισθέντα από

τον έλεγχο εισοδήματα της περιόδου 01/01/2001- 31/12/2001, με αποτέλεσμα την ακύρωση της υπ'
αρ. .../-2016 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Φορολογική Περίοδος 01/01/2001– 31/12/2001
(Οικονομικό έτος 2002)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
(Οικονομικό έτος 2005)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.586,51€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.303,81€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	7.890,32€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
(Οικονομικό έτος 2006)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	491,73€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	590,08€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1.081,81€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2009– 31/12/2009
(Οικονομικό έτος 2010)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	705,84€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	847,01€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1.552,85€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
(Οικονομικό έτος 2011)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.195,86€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.835,03€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	7.030,89€

Έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης	206,97€
Πρόσθετος έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης	248,36€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	455,33€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.