

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Ως προς τον αριθμό πράξης που αναγράφεται στη σελ. 23 ως: «β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./5-2-2018 οριστικής πράξης» αντί του ορθού «β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./5-2-2018 οριστικής πράξης» και ως προς το οικονομικό έτος που αναγράφεται στη σελ. 24 ως: «Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2012 βάσει της παρούσας» αντί του ορθού: «Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2010 βάσει της παρούσας»



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/07/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **3527**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

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 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.)»

δ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Σάμου, οδός, Τ.Θ. κατά των υπ' αριθ.: α)/5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2008 (χρήση 2007), β)/5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2009 (χρήση 2008), γ)/5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2010 (χρήση 2009), δ)/5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2011 (χρήση 2010), ε)/5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2012 (χρήση 2011), στ)/5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων ν. 3758/2009 οικ. Έτους 2008 (χρήση 2007), ζ)/5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων ν. 3833/2010 οικ. Έτους 2010 (χρήση 2009), η) .../5-2-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικ. Έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 05-02-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, εισφοράς της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

α) Με την υπ' αριθ./5-2-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά,

καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 26.443,02 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 22.873,21 € ήτοι συνολικό ποσό 49.316,23 €.

β) Με την υπ' αριθ. /5-2-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 22.991,50 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 19.887,65 € ήτοι συνολικό ποσό 42.879,15 €.

γ) Με την υπ' αριθ. /5-2-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 66.188,95 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 57.253,45 € ήτοι συνολικό ποσό 123.442,40 €.

δ) Με την υπ' αριθ. /5-2-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 75.278,38 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 65.078,44 € ήτοι συνολικό ποσό 140.356,82 €.

ε) Με την υπ' αριθ. /5-2-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 59.120,04 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 51.138,83 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 6.321,18 € ήτοι συνολικό ποσό 116.580,05 €.

στ) Με τον υπ' αριθ. /5-2-2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισφορά ποσού 3.000,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.595,00 € ήτοι συνολικό ποσό 5.595,00 €.

ζ) Με τον υπ' αριθ. /5-2-2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισφορά ποσού 2.321,43 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.008,03 € ήτοι συνολικό ποσό 4.329,46 €.

η) Με τον υπ' αριθ. /5-2-2018 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισφορά ποσού 7.200,91 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 6.228,79 € ήτοι συνολικό ποσό 13.429,70 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, δυνάμει της υπ' αριθ...../10-03-016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, με το με αρ. πρωτ./24-02-2016 έγγραφο, διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Σάμου το υπ' αριθ./1005-02-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας, με συνημμένη την από 30/01/2016 Έκθεση Παράθεσης Φορολογικών και Τραπεζικών Δεδομένων, η οποία αφορούσε τον προσφεύγοντα και βάσει της οποίας προέκυψαν στοιχεία για μη δηλωθέντα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Μετά την επεξεργασία από τον έλεγχο των διαθέσιμων στοιχείων προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα φορολογητέο εισόδημα, για τα οικ. έτη 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 για το οποίο δεν αποδείχθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης του, ούτε ότι φορολογήθηκε ή νομίμως απαλλάχθηκε του φόρου και το οποίο θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 και φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών. Η προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, αποτυπώνεται συγκεντρωτικά ανά οικ. έτος, στον κατωτέρω πίνακα:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 ΤΟΥ Ν. 2238/1994 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2008	2007	67.290,24
2009	2008	59.628,56
2010	2009	168.930,06
2011	2010	162.227,64
2012	2011	133.460,54

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

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο για τις ένδικες χρήσεις (2007-2011) και να καταλογίσει φόρο έχει παραγραφεί δεδομένου ότι δεν υφίστανται, ούτε η φορολογική Αρχή επικαλείται, συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994.
- Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, είτε αυτοτελώς είτε σε συνδυασμό με τα άρθρα 15-19 του ν. 2238/1994.

- Ειδικότεροι ισχυρισμοί προκειμένου να αιτιολογηθούν επιμέρους πιστώσεις από τις χαρακτηρισθείσες ως πρωτογενείς καταθέσεις.

Ως προς την παραγραφή των χρήσεων 2007-2011

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, που αφορούν στις χρήσεις 2007 έως και 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και τις αποφάσεις του ΣτΕΟΛ. 1738/2017, 2934/2017, 2935/2017 και 172/2018.

Επειδή, στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

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.....».

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006, 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος ότι οι παρατάσεις της παραγραφής βάσει των διατάξεων του Άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265), του Άρθρου 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194), του Άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143), του Άρθρου 82 του ν. 3842/2010 (Α'58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113), είναι αντισυνταγματικές, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι το υπόλοιπο ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Επειδή με την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον

αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017».

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 172/2018 του Σ.τ.Ε. κρίθηκε ότι:

18. « [.....] δεδομένου ότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 12, δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσείοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες ούτε, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το εμπροθέσμως κατατεθέν μετά τη συζήτηση υπόμνημά του, η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., με την οποία έγινε επεξεργασία των στοιχείων που προέκυπταν από τις τραπεζικές καταθέσεις με αντιπαραβολικό έλεγχο τους με τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος, από την οποία (επεξεργασία) -και όχι από μόνες τις τραπεζικές καταθέσεις-, κατά το Δημόσιο πάντοτε, προέκυψε η διαφορά της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ανά χρήση. Και αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε.

και η επεξεργασία στην οποία αυτή προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό, προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος του αναιρεσειόντος, έλεγχο στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών του, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα.»

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις διαπιστώσεις και το από 30/01/2016 πόρισμα έλεγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, οι οποίες προέκυψαν από το πληροφοριακό Δελτίο το οποίο διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. πρωτ./24-02-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Σάμου.

Επειδή, από τον περαιτέρω έλεγχο που διενήργησε η Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα, που τηρούσε σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε, προκειμένου να εξακριβωθεί εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και λογίστηκαν ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994, η έκδοση οριστικών πράξεων δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής που αναφέρονται στις σκέψεις 8 και 9 της προαναφερόμενης υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες υπ' αριθ. 172/2018 και 2934/2017 αποφάσεις ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά αλλά και από τα δεδομένα του συστήματος Taxis της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκε ότι υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2008, 2009, 2011 και 2012 (χρήσεις 2007, 2008, 2010 και 2011).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραγραφής, κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί και συγκεκριμένα: Για τις κρινόμενες χρήσεις 2007, 2008, 2010 και 2011 (οικ. έτη 2008, 2009, 2011 και 2012), το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος παραγράφηκε την 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2016 και 31/12/2017, αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εκδόθηκαν την 05/02/2018 και αφορούν τα οικ. έτη 2008, 2009, 2011 και 2012 είναι ακυρωτές, καθόσον κατά την έκδοσή τους το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής που αφορούν τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2011 και 2012.

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής: «4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή

της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης. 5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου. 6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) εκπρόθεσμα στις 09/12/2011 (αρ. καταχώρησης), τυγχάνει εφαρμογής η προαναφερόμενη υπ' αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με την οποία κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης και το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Συνεπώς το οικονομικό έτος 2010 δεν έχει, βάσει των ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς την προσαύξηση περιουσίας της μη παρανεγγραμμένης χρήσης 2009

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 εισοδήματός 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.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο

φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. 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. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η **αποδεδειγμένη επανακατάθεση** μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.»

Λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά συνολικού ύψους 168.652,53 € που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

όπως αυτοί αναφέρονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για τη μη παραγεγραμμένη χρήση 2009 αναφέρουμε ανά περίπτωση τα εξής:

1. Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις:

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Δικαιούχος/ -οι	Ημ/νία	Αιτιολογία	Ποσό σε €
206				03/04/2009	KAM0	400,00
219				03/06/2009	KAM0	400,00

Ο προσφεύγων για τις εν λόγω πιστώσεις, ισχυρίζεται ότι πρόκειται για λογαριασμό που κινείται αποκλειστικά από τη σύζυγό του, και στον οποίο κατατίθεντο οι δόσεις εξόφλησης χορηγηθέντος από την ως άνω τράπεζα δανείου.

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Δικαιούχος/ -οι	Ημ/νία	Αιτιολογία	Ποσό σε €
196				06/02/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00
201				20/02/2009	.....	400,00
258				17/12/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00

Ο προσφεύγων για τις ανωτέρω πιστώσεις προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο ανωτέρω λογαριασμός χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση του στεγαστικού του δανείου με αριθμό Επομένως οι κρινόμενες πιστώσεις αφορούν την καταβολή τόκων προς εξυπηρέτηση του στεγαστικού δανείου και δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση «πρωτογενείς» πιστώσεις άγνωστης προέλευσης.

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Δικαιούχος/ -οι	Ημ/νία	Αιτιολογία	Ποσό σε €
194				30/01/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00
202				20/02/2009	.....	400,00
204				26/03/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00

209	.....	.....	.....	08/04/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
210	.....	.....	.....	10/04/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00
223	.....	.....	.....	03/07/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00
227	.....	.....	.....	17/07/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
229	.....	.....	.....	23/07/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00
236	.....	.....	.....	18/09/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
240	.....	.....	.....	25/09/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
255	.....	.....	.....	07/12/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
259	.....	.....	.....	21/12/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00

Ο προσφεύγων για τις προαναφερόμενες καταθέσεις ισχυρίζεται ότι όλες έχουν γίνει αποκλειστικά από τη σύζυγό του και δικαιολογούνται πλήρως από τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά της. Πρόκειται δε για πολύ μικρά ποσά, ο καταλογισμός φόρου επί των οποίων αντίκειται και στην ΣτΕ 884/2016.

Επειδή περαιτέρω, στον προσφεύγοντα καταλογίσθηκαν και οι ακόλουθες πιστώσεις, μεταξύ άλλων, ως «πρωτογενείς»:

α/ α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Δικαιούχος/-οι	Ημ/νία	Αιτιολογία	Ποσό σε €
193				16/01/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100,00

211	.....	.....	.....	13/04/2009	ΕΕΕ/9180-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	507,50
215	.....	.....	.....	15/05/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
216	.....	.....	.....	18/05/2009	ΑΕΛ/ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΕΛΓΑ	305,55

Επειδή για το ποσό της πιστώσεως με αύξοντα αριθμό 211 ποσού 507,50 € στις 13/4/2009 φέρει ως αιτιολογία «ΕΕΕ/9180-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ», καθώς και για το ποσό της πίστωσης με αριθμό 216 ποσού 305,55 € στις 18/5/2009 φέρει ως αιτιολογία πίστωσης «ΑΕΛ/ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΕΛΓΑ», προκύπτει ξεκάθαρα η αιτία και η πηγή προέλευσής τους, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι και αγρότης ειδικού καθεστώτος, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994.

Επειδή, τα λοιπά ποσά των πιστώσεων που απεικονίζονται στους τέσσερις ανωτέρω πίνακες φέρουν ως αιτιολογία «κατάθεση» και λαμβάνοντας υπόψη το ύψος αυτών, τη συνολική εικόνα του προσφεύγοντος και την οικονομική δυνατότητα αυτού βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων του κρίνουμε ότι δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 §3 του ν. 2238/94.

2. Ως προς τον λογαριασμό

Ως προς τον εν λόγω λογαριασμό, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατατίθεντο αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματός του καθώς και ποσά τα οποία είχε αναλάβει σε προγενέστερο χρόνο μετρητοίς από τον λογαριασμό στον οποίο είχε εκταμιευθεί το ποσό του στεγαστικού του δανείου ύψους 120.000 € καθώς και ποσό δανείου 30.000 €.

Επειδή ωστόσο, με τον ανωτέρω ισχυρισμό δεν αμφισβητούνται συγκεκριμένες πιστώσεις που θεωρήθηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις και περαιτέρω, οι επικαλούμενες προγενέστερες αναλήψεις δεν συγκεκριμενοποιούνται, ούτε μνημονεύονται από τον προσφεύγοντα βάσει ημερομηνιών και ποσών προκειμένου να εξετασθεί από την υπηρεσία μας εάν πράγματι πρόκειται για επανακαταθέσεις ποσών. Επίσης, σύμφωνα με την προσκομισθείσα Κατάσταση Αναλυτικής Κίνησης του καταθετικού λογαριασμού δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιηθεί ανάληψη από τον εν λόγω λογαριασμό. Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

3. Σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Δικαιούχος/ -οι	Ημ/νία	Αιτιολογία	Ποσό σε €
220				09/06/2009	ΚΤΘ CASH DEPOSIT	5.000,00
234				14/09/2009	ΚΤΘ CASH DEPOSIT	5.000,00
244				12/10/2009	ΚΤΘ CASH DEPOSIT	5.000,00

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσά που κατατέθηκαν τμηματικά από τον φίλο του, προς εξόφληση χορηγηθείσας σε αυτόν ταμειακής διευκόλυνσης στις 09/04/2009. Προς τούτο, προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση με ημερομηνία θεώρησης γνησίου υπογραφής την 13/05/2010 (σχετ. 12), σύμφωνα με την οποία ο Κος..... δηλώνει: «Δανείστηκα το ποσό των 40.000 ευρώ (σαράντα χιλιάδες ευρώ) από τον από 09/04/2009 από την Τράπεζα, για λογαριασμό της που έχει λάβει γνώση για την παρούσα δήλωση και θα επιστραφούν στον ίδιο με όλους τους νόμιμους τόκους. Κανένας «φίλος» έως τώρα δεν μου έχει ζητήσει κάνω τέτοια δήλωση».

Επειδή, ο προσφεύγων πέρα από την ως άνω υπεύθυνη δήλωση, δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο στοιχείο προκειμένου να αποδείξει ότι πράγματι είχε προβεί σε χορήγηση χρηματικής διευκόλυνσης στο ανωτέρω πρόσωπο και ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούσαν τμηματική επιστροφή του χορηγηθέντος δανείου. Συγκεκριμένα, δεν προσκομίζεται οποιοδήποτε έγγραφο βεβαίαιας χρονολογίας σχετικά με τον επικαλούμενο άτυπο δανεισμό όπως λ.χ. καταθετήριο του προσφεύγοντα σε λογαριασμό του Κου ή της Κας του ποσού των 40.000 € που φέρεται ότι δάνεισε ή έγγραφο συμφωνητικό συναφθέν την φερόμενη ως περίοδο δανεισμού. Συνεπώς, μόνη η υπεύθυνη δήλωση δεν επαρκεί προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του, ο οποίος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή για τις λοιπές πιστώσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 ν. 2238/94 κρίνονται βάσιμες αιτιολογημένες και αποδεκτές, απορρίπτονται οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως αβάσιμοι.

Επομένως, ανακεφαλαιωτικά οι πιστώσεις – χρεώσεις, για τις οποίες προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν την πηγή και αιτία προέλευσης των πιστώσεων αυτών και

ως εκ τούτου **δε συντρέχει η εφαρμογή** των διατάξεων του άρθρου 48 §3 του ν.2238/94, είναι οι παρακάτω:

α/ α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Δικαιούχος/ -οι	Ημ/νία	Αιτιολογία	Ποσά
193				16/1/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100,00
194				30/1/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00
196				6/2/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00
201				20/2/2009	.....	400,00
202				20/2/2009	.....	400,00
204				26/3/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00
206				3/4/2009	ΚΑΜ0	400,00
209				8/4/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
210				10/4/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00
211				13/4/2009	ΕΕΕ/9180- ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	507,50
215				15/5/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
216				18/5/2009	ΑΕΛ/ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΕΛΓΑ	305,55
219				3/6/2009	ΚΑΜ0	400,00

223	..... .	.....	.....	3/7/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00
227	..... .	.....	.....	17/7/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
229	..... .	.....	.....	23/7/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00
236	..... .	.....	.....	18/9/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
240	..... .	.....	.....	25/9/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
255	..... .	.....	.....	7/12/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
258	..... .	.....	.....	17/12/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	400,00
259	..... .	.....	.....	21/12/2009	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2009					8.513,05	

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/03/2018 και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- α) **την ακύρωση** των υπ' αριθ./5-2-2018,/5-2-2018,/5-2-2018,/5-2-2018, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2008, 2009, 2011 και 2012 αντίστοιχα, της υπ' αριθ./5-2-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 και της υπ' αριθ./5-2-2008 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά λόγω παραγραφής και
- β) **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./5-2-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και του υπ' αριθ./5-2-2018 οριστικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008 (ΧΡΗΣΗ 2007)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	26.443,02 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (αρ. 49 ν. 4509/2017)	22.873,21 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	49.316,23 €	0,00 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009 (ΧΡΗΣΗ 2008)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	22.991,50 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (αρ. 49 ν. 4509/2017)	19.887,65 €	0,00 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	42.879,15 €	0,00 €
----------------------	--------------------	---------------

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011 (ΧΡΗΣΗ 2010)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	75.278,38 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (αρ. 49 ν. 4509/2017)	65.078,44 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	140.356,82 €	0,00 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	59.120,04 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (αρ. 49 ν. 4509/2017)	51.138,83 €	0,00 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	6.321,18 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	116.580,05 €	0,00 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008 (ΧΡΗΣΗ 2007)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Έκτακτη Εισφορά ν. 3758/2009	3.000,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (αρ. 49 ν. 4509/2017)	2.595,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	5.595,00 €	0,00 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011 (ΧΡΗΣΗ 2010)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ν. 3986/2011	7.200,91 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (αρ. 49 ν. 4509/2017)	6.228,79 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	13.429,70 €	0,00 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010 (ΧΡΗΣΗ 2009)

Χρήση	ΠΟΣΑ ΑΡ. 48§3 ν. 2238/94 ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2009	168.930,05	8.513,05	160.417,00

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2010 βάσει της παρούσας:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)	Ποσά Παρούσας	Διαφορά
------------------------------	---------------------	---	----------------------	----------------

	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	36.270,41		36.270,41		36.270,41		
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	44.486,08	21.026,24	44.486,08	21.026,24	44.486,08	21.026,24	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			168.930,05		160.417,00		160.417,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00		0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	44.486,08	21.026,24	213.416,13	21.026,24	204.903,08	21.026,24	160.417,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	44.486,08	21.026,24	213.416,13	21.026,24	204.903,08	21.026,24	160.417,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00						0,00
Αθροισμα	44.486,08	21.026,24	213.416,13	21.026,24	204.903,08	21.026,24	160.417,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	814,86	385,14	1.092,38	107,62	1.088,32	111,68	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	43.671,22	20.641,10	212.323,75	20.918,62	203.814,76	20.914,56	160.417,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας :

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας			Ποσά Δήλωσης		Ποσά παρούσας απόφασης		Διαφορά
				Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας			43.671,22	9.284,93	203.814,76	72.000,90	
1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου			162,97		217,66	
	Υπόλοιπο φόρου (α)				9.121,96		71.783,24	62.661,28
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας			20.641,10	2.160,28	20.914,56	2.228,64	
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου			77,03		22,34	
	Υπόλοιπο φόρου (β)				2.083,25		2.206,30	123,05
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						0,00	0,00
B.	Συμπληρωματικός φόρος							
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)							
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				11.205,21		73.989,54	62.784,33

Γ.	Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί					
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :					
	α) Κινητές αξίες			0,00		
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις			0,00		
	γ) Ακίνητα			0,00		
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες	10.504,63		10.504,63		
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα	0,00		0,00		
	στ) Την αλλοδαπή			0,00		
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :					
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			0,00		
	β) Ειδικών περιπτώσεων		10.504,63	0,00	10.504,63	
	3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση					
	Υπόλοιπο φόρου		700,58		63.484,91	62.784,33
Δ.	Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :					
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			0,00	0,00	
	2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			0,00	0,00	
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			0,00	0,00	
	4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου			0,00	0,00	
	5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ			0,00	0,00	
	Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%				31.392,16	
	Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 55μ. =40,15%				25.207,91	
	Τελικό ποσό προτίμου				56.600,07	56.600,07
	7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.	0,00%			0,00	0,00
	8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00
	9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00
	10. Εισφορά Αλληλεγγύης				629,24	629,24
	11. Τέλος Επιτηδεύματος				0,00	0,00
	Σύνολο		700,58		120.084,98	119.384,40
	Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών					
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		700,58		120.084,98	119.384,40
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		0,00		0,00	0,00
	Ποσό που επιστράφηκε		0,00		0,00	0,00
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		700,58		120.084,98	119.384,40

Ως προς την ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 3833/2010

Οικονομικό Έτος: 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΑΡΟΥΣΑΣ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	63.213,02	21.026,24	232.143,07	21.026,24	223.630,02		160.417,00
Συντελεστής εισφοράς			1%		1,00%		
Εισφορά	0,00		2.321,43		2.236,30		2.236,30
Πρόσθετη εισφ.			2.008,03				
<i>Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%</i>					1.118,15		
<i>Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 55μ. =40,15%</i>					897,87		
<i>Τελικό ποσό προστίμου</i>			2.008,03		2.016,02		2.016,02
Σύνολο εισφοράς	0,00		4.329,46		4.252,32		4.252,32

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.