



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 1.06.2018

Αριθμός απόφασης: 2826

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 1.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) του, με Α.Φ.Μ., και β) της, με Α.Φ.Μ., κατοίκων Γλυφάδας, οδός, κατά της με αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικ. έτους 2008 (χρήση 2007) καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /29.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας οικ. έτους 2008 (χρήση 2007) καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 16.02.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 1.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α) του και β) της, 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 αριθ./29.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 194.611,13 ευρώ, πλέον έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης 15.000,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας / μη υποβολής 233.533,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 443.144,49 ευρώ.

Σύντομο ιστορικό

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 29.12.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και άρθρων 23-25 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τις χρήσεις 2007-2014, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε με την έκδοση της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η έκδοση της με αριθ. Ε.Ο.Ε./24.09.2014 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος που αφορούσε σε έλεγχο περιουσιακής κατάστασης του και των εταιρειών ημεδαπών και αλλοδαπών συμφερόντων του ιδίου και της οικογένειάς του. Επρόκειτο για συνταξιούχο του Δημοσίου, ο οποίος παράλληλα ήταν επιτηδευματίας που πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 18.12.1991 και διακοπή στις 8.12.2010, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες επιχειρηματικών συμβουλών, το χονδρικό εμπόριο εξοπλισμού μεταφορών, αντιπροσωπεία και μεσιτεία πώλησης πλοίων και αντιπροσωπεία και μεσιτεία πώλησης άλλων.

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τα δεδομένα που περιέχονταν στην μονάδα αποθήκευσης δεδομένων (USB) που τους παρέδωσε, με το από 30.03.2017 πρωτόκολλο παράδοσης – παραλαβής, ο κ. Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος και τα οποία περιελάμβαναν πληροφορίες για χρηματοοικονομικά προϊόντα και τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων σε πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής, προέκυψαν σημαντικές πιστώσεις κατά το χρονικό διάστημα 1.01.2007 έως 31.12.2011, που προέρχονταν είτε από οίκους αλλοδαπής, είτε από μεταφορές χρηματικών ποσών είτε από ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων. Λαμβανομένης υπόψη της αναγραφόμενης αιτιολογίας των κινήσεων, δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν με προγενέστερες χρεώσεις τραπεζικών λογαριασμών, κατά συνέπεια κρίθηκαν από τον έλεγχο ως καθαρές πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στα δηλωθέντα ποσά των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεών του για τα εν λόγω έτη.

Η συνολική αξία των πρωτογενών αυτών καταθέσεων – πιστώσεων που προέρχονται από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα του εσωτερικού και του εξωτερικού, παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΑ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΑ ΑΠΟ	ΠΟΣΑ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΑ ΑΠΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ
-------	----------------------	----------------------	---------------

	ΤΡΑΠΕΖΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΤΡΑΠΕΖΕΣ	
2007	486.984,67 €	0,00 €	486.984,67 €
2008	2.026.360,67 €	0,00 €	2.026.360,67 €
2009	7.692.590,47 €	0,00 €	7.692.590,47 €
2010	8.691.402,97 €	0,00 €	8.691.402,97 €
2011	3.997.700,42 €	177.738,41 €	4.175.438,83 €

Ο έλεγχος έκρινε ότι τα ανωτέρω ποσά που προέκυψαν από τους τηρούμενους λογαριασμούς του προσφεύγοντος στο εξωτερικό και εσωτερικό, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος κατά τις χρήσεις 2007 έως και 2011, που προέρχονται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελούν δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που φορολογείται σύμφωνα του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994. Όσον αφορά τα υπόλοιπα μέλη της οικογένειας του προσφεύγοντος, τη συμπροσφεύγουσα σύζυγό του (για την οποία έχει εκδοθεί η με αριθ./2017 ξεχωριστή εντολή ελέγχου) και τον υιό του, που εμφανίζονται ως συνδικαιούχοι στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, δεν προέκυψαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι εμπλέκονται στην τροφοδοσία των λογαριασμών αυτών, καθότι το σύνολο των χρημάτων με τα οποία τροφοδοτήθηκαν οι λογαριασμοί προέρχονται από δραστηριότητες του προσφεύγοντος στο εξωτερικό, ως αντιπροσώπου οίκων αλλοδαπής και για τον λόγο αυτό ο έλεγχος καταλόγισε το σύνολο των πιστώσεων στον

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για διενέργεια φορολογικού ελέγχου, για έκδοση καταλογιστικών πράξεων και για επιβολή φόρου για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 1.01.2007-31.12.2007.
- Έλλειψη αιτιολογίας και ουσιώδους τυπικού περιεχομένου και στοιχείων της προσβαλλόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου.
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – αντιστροφή του βάρους αποδείξεως κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 64 του ν.4174/2013.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 64 του ν.4174/2013.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί επειδή εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και δη δεν τηρήθηκε ο επιβαλλόμενος από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασής τους.
- Στην περίπτωση του τυγχάνουν εφαρμογή οι επιεικέστερες διατάξεις περί ανακρίβειας του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σχετικά με την παραγραφή: «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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, σχετικά με την έκδοση φύλλων ελέγχου: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).».

Επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου εκδόθηκαν οι με αριθ. 2934/2017 & 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ, με τις οποίες κρίθηκε ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Μεταξύ αυτών των στοιχείων δε, είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνσή της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε.

Περαιτέρω, με την αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Τμήμα Β'), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΠΟΛ 1192/1.12.2017), έγινε δεκτό ότι, καίτοι οι περιπτώσεις των παραγράφων α' (συμπληρωματικά στοιχεία) και β' (ανακρίβεια της δήλωσης) του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ φαίνονται στο νόμο ως αυτοτελείς και διακεκριμένες, κατ' ουσίαν οι δυο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, αλληλεπικαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή, με την παράγραφο 4 της ΠΟΛ 1194/5.12.2017 με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, ορίζονται τα εξής:

«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 περιέχεται 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).»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι με αριθ...../2017 και/2017 εκδοθείσες εντολές ελέγχου σε βάρος των προσφευγόντων, τροποποιήθηκαν ως προς τη χρονική περίοδο ελέγχου και ο έλεγχος περιορίστηκε στις χρήσεις 2007 και επόμενες. Ειδικότερα, ο έλεγχος διενεργήθηκε επί

των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών – χαρτοφυλακίων χρηματοοικονομικών προϊόντων των προσφευγόντων σε πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής, στοιχεία τα οποία διαβιβάστηκαν την 25.10.2016 από το γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τη Γ.Γ.Δ.Ε., που μεταξύ άλλων περιείχαν ψηφιακό υλικό (USB) από τραπεζικούς λογαριασμούς των ιδίων και εταιρειών συμφερόντων τους προερχόμενα από Ελβετία και Παρθένες Νήσους. Οι εν λόγω λογαριασμοί δεν ήταν γνωστοί και δεν θα μπορούσε να είναι γνωστοί στις ελληνικές φορολογικές αρχές και ως εκ τούτου αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ενώ 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.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και των άρθρων 23-25 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή 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.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«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, το κρινόμενο διάστημα ο πρώτος εκ των προσφευγόντων ήταν συνταξιούχος του δημοσίου και τα δηλωθέντα εισοδήματά του προέρχονταν αποκλειστικά από συντάξεις του δημοσίου και πώληση ακινήτου. Ωστόσο παράλληλα ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα ως σύμβουλος της σουηδικής εταιρείας, ενώ οι τραπεζικοί λογαριασμοί που τηρούσε στο εξωτερικό τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου. Σε αυτούς γίνεται σαφής αναφορά ότι οι καταθέσεις προέρχονταν είτε από οίκους αλλοδαπής, είτε από μεταφορές χρηματικών ποσών είτε από ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων. Λαμβανομένης υπόψη της αναγραφόμενης αιτιολογίας των κινήσεων, δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν με προγενέστερες χρεώσεις τραπεζικών λογαριασμών και κατά συνέπεια ορθά κρίθηκαν από τον έλεγχο ως καθαρές πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στα εισοδήματα των υποβληθεισών φορολογικών του δηλώσεων των αντίστοιχων ετών.

Επειδή εν προκειμένω, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, στις 6.12.2017 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, προκειμένου να του δοθεί η δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προσκομίσει οποιοδήποτε στοιχείο κρίνει απαραίτητο σχετικά με την πηγή ή την αιτία

προέλευσης των καταθέσεων του, όπως τραπεζικές συμβάσεις δημιουργίας χρηματοπιστωτικών προϊόντων ή τιμολόγια εκδοθέντα προς οίκους εξωτερικού. Ωστόσο η ορισθείσα προθεσμία των είκοσι ημερών παρήλθε άπρακτη.

Επειδή, ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής προσκομίστηκαν στοιχεία από τους προσφεύγοντες προκειμένου να υποδείξουν την αιτία ή την πηγή προέλευσης των καταθέσεων τους.

Επειδή όσον αφορά την επιβολή προστίμων, ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη πράξη επέβαλλε πρόσθετο φόρο ανακρίβειας / μη υποβολής με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (σε ποσοστό 120%).

Επειδή όμως στο άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.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.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58§1 περ. γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (54 μήνες*0,73%=39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	233.533,36 €	97.305,57 €	76.715,71 €	174.021,28 €	174.021,28 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω τροποποιούμε την προσβαλλόμενη πράξη ως προς τον προσδιορισμό του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 1.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: **α) του, με Α.Φ.Μ.και β) της, με Α.Φ.Μ.**, κατοίκων Γλυφάδας, οδός και την τροποποίηση της με αριθ./29.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικ. έτους 2008 (χρήση 2007), σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007):

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	34.226,00	100,54	521.210,67	194.711,67	521.210,67	194.711,67	194.611,13
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου							
Προκαταβολή φόρου							
Εισφορά αλληλεγγύης				15.000,00		15.000,00	15.000,00
Υπόλοιπο Φόρου				209.611,13		209.711,67	209.611,13
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120 %)				233.533,36		174.021,28	174.021,28
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)						97.305,57	97.305,57
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (54 * 0,73%=39,42%)						76.715,71	76.715,71
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				443.245,03		383.632,41	383.632,41

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

Διαφορά φόρου	194.611,13 €
---------------	--------------

Εισφορά αλληλεγγύης	15.000,00 €
Επιεικέστερη κύρωση αρ. 49 του ν.4509/2017	174.021,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	383.632,41 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.