



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 21/05/2018

Αριθμός απόφασης:2532

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού με αρ..... κατά της υπ'αριθμ...../2017 **Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ...../2017 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά

την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 12.088,65 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 14.506,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **26.595,03 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 14/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα κατόπιν της υπ' αριθμ...../2013 εντολής ελέγχου (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2000-31/12/2012, η οποία εκδόθηκε λόγω:

-πραγματοποίησης εμβασμάτων προς το εξωτερικό άνω των 100.000,00 ευρώ(σχετ. η με αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2012 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος),

-διακίνησης χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών (σχετ. η με αριθμ. Α.Β.Μ.Ε.Ο.Ε./2013 παραγγελία κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν.2523/1997 και ν.3691/2008).

Από τον έλεγχο στις μη παραγεγραμμένες διαχειριστικές περιόδους (01/01/2007-31/12/2007, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012), ο οποίος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις και σε συνδυασμό με την έμμεση τεχνική έλεγχο-ανάλυση ρευστότητας, διαπιστώθηκαν διαφορές φορολογητέου εισοδήματος, ως εξής:

Οικονομικό έτος 2008 (Εισοδήματα που αποκτήθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2007-31/12/2007)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά		
	Ατομικό	Συζύγου	Ατομικό	Συζύγου	Ατομικό	Συζύγου	Συνολική Διαφορά
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	18.359,39	14.249,94	18.359,39	14.249,94	0,00	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994)			22.244,44	17.265,38	22.244,44	17.265,38	39.509,82
Συνολικό εισόδημα	18.359,39	14.249,94	40.603,83	31.515,32	22.244,44	17.265,38	39.509,82
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 του ν.2238/1994	4.469,11	1.341,99	4.469,11	1.341,99	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	13.890,28	12.907,95	36.134,72	30.173,33	22.244,44	17.265,38	39.509,82

Οικονομικό έτος 2012 (Εισοδήματα που αποκτήθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2011-31/12/2011)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά		
	Ατομικό	Συζύγου	Ατομικό	Συζύγου	Ατομικό	Συζύγου	Συνολική Διαφορά
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	29.096,83	12.296,98	64.462,61	12.296,98	35.365,78	0,00	35.365,78
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		117.167,07		117.167,07	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	29.096,83	129.464,05	64.462,61	129.464,05	35.365,78	0,00	35.365,78
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 του ν.2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	29.096,83	129.464,05	64.462,61	129.464,05	35.365,78	0,00	35.365,78

Οικονομικό έτος 2013 (Εισοδήματα που αποκτήθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2012-31/12/2012)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά		
	Ατομικό	Συζύγου	Ατομικό	Συζύγου	Ατομικό	Συζύγου	Συνολική Διαφορά
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	60.672,91	5.643,66	62.236,16	5.643,66	1.563,25	0,00	1.563,25
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	60.672,91	5.643,66	62.236,16	5.643,66	1.563,25	0,00	1.563,25
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 του ν.2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	60.672,91	5.643,66	62.236,16	5.643,66	1.563,25	0,00	1.563,25

Για τις ως άνω διαφορές εισοδήματος προσδιορίστηκε φόρος και εισφορά αλληλεγγύης που καταλογίστηκαν με την έκδοση οριστικών πράξεων των οικείων οικονομικών ετών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η υπ' αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για την χρήση 2007.
- Η διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3888/2010 εφαρμόζεται για προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από τις 30/09/2010, ως εκ τούτου δεν έπρεπε να εφαρμοσθεί για την χρήση 2007 .
- Για την χρήση 2007 είχε προβεί σε περαίωση με τον ν.3888/2010, και συνεπώς δεν είναι επιτρεπτή η διενέργεια ελέγχου βάσει των ίδιων στοιχείων εκτός εάν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία ή άλλα στοιχεία που δεν τέθηκαν υπόψιν της Υπηρεσίας, και όλως καταχρηστικώς ο έλεγχος επικαλείται το εκπρόθεσμο της υποβολής της δηλώσεως καθόσον η χρήση 2007 είναι περαιωμένη και δεν μπορεί να ελεγχθεί.

- Ως επιτηδευματίας υπέβαλε ανέκαθεν μια φορολογική δήλωση στην οποία δηλώνονταν όλα τα εισοδήματά του για αυτό και με την διαδικασία της περαίωσης συμπεριλήφθηκαν όλα τα εισοδήματά του συνεπώς εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι η προσαύξηση που διαπιστώθηκε του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 δεν αποτελεί αντικείμενο της περαίωσης.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει πίνακες ανάλυσης εσόδων –εξόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές από την 01/01/2000-31/12/2005 από τους οποίους προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που αναφέρονται σε αυτούς καλύπτουν όλα τα ποσά της προσαύξησης που αναφέρονται τόσο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου όσο και στην Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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, 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 ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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...

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 το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την **αριθμ. 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/A0012/8.1.2007 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.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα κατόπιν της υπ'αριθμ...../2013 εντολής ελέγχου (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2000-31/12/2012, η οποία εκδόθηκε λόγω:

-πραγματοποίησης εμβασμάτων προς το εξωτερικό άνω των 100.000,00 ευρώ(σχετ. η με αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2012 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος),

-διακίνησης χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών (σχετ. η με αριθμ. Α.Β.Μ.Ε.Ο.Ε./2013 παραγγελία κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν.2523/1997 και ν.3691/2008).

Από τον έλεγχο στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 διαπιστώθηκαν διαφορές που καταλογίσθηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη η οποία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα εντός του έτους **2017**, ήτοι εντός του δεκαπενταετούς χρόνου παραγραφής δεδομένου ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την χρήση 2007 είχε προβεί σε περαίωση με τον ν.3888/2010. και ότι εάν η δήλωσή του είχε θεωρηθεί εκπρόθεσμη δεν θα είχε την δυνατότητα υπαγωγής στην περαίωση. Ωστόσο στις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1^α του ν.3888/2010 ορίζεται ότι:

«Από τις υποθέσεις του προηγούμενου άρθρου εξαιρούνται:

α) οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί μέχρι 31.8.2010 εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για κάποια από τις ανέλεγκτες χρήσεις, καθώς και οι επόμενες αυτής,».

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και του συστήματος TAXIS υποβλήθηκε την 14/10/2008 (εκπρόθεσμη κατά 5 μήνες) και το γεγονός ότι ο προσφεύγων είχε υπαχθεί στην περαίωση δεν αναιρεί την εκπρόθεσμη υποβολή, καθώς η ως άνω διάταξη δεν εξαιρεί τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν μέχρι την 31.08.2010, εκπρόθεσμα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την χρήση 2007 είχε προβεί σε περαίωση με τον ν.3888/2010,και εξαιτίας αυτού δεν είναι επιτρεπτή η διενέργεια ελέγχου. Ωστόσο η περαίωση με την αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης με αριθμ.627/27-01-2010 βάσει των διατάξεων των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010 αφορά εκκρεμείς υποθέσεις επιτηδευματιών με βάση υπολογισμού του φόρου περαίωσης, τα ακαθάριστα έσοδα από εμπορικές επιχειρήσεις και ελευθέρια επαγγέλματα όπως αυτά εμφανίζονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν λαμβάνει υπόψη κανένα άλλο ποσό από οποιαδήποτε άλλη πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Ως εκ τούτου η διαφορά εισοδήματος που θεωρήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, δεν αποτελεί

αντικείμενο της περαιώσης, αλλά συνεχίζει να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις καθώς ο προσφεύγων δεν απέδειξε καμία συσχέτιση αυτής με την εκμετάλλευση της ατομικής του επιχείρησης .

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 884/2016** :

«.....(ΣΤ) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.»

Από την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ, προκύπτει ότι δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 15 του Ν. 3888/2010 καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αποτελούν θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της φοροδοτικής ικανότητας.

Τούτο δεν αντιβαίνει τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων εισοδημάτων από τη φορολογία και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ. ΣΤΕ 1742/2013), (αρ. αποφάσεων **5981/2014 & 1451/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών**).

Επειδή εξάλλου και με την **παρ.3 της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.** διευκρινίσθηκε ότι:

«Η διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017 , 884/2016 , 1897/2016).»

Συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη αναδρομικής εφαρμογής των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 στην χρήση 2007, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στην παρ.4 του μέρους «ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ» της ΠΟΛ 1270/24-12-2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» του Γ.Δ.Δ.Ε. όπως αυτές αναφέρονται αναλόγως και στις ΠΟΛ 1050/17-02-2014 και ΠΟΛ 1259/22-12-2014 του Γ.Γ.Δ.Ε. δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες :

«... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο

κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.».

Επειδή εν προκειμένω στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.49-51) το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίσθηκε σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Συγκεκριμένα βάσει της εν λόγω τεχνικής προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Ι.ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και της στήλης «ΙΙ ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ» ύψους 39.509,82 ευρώ η οποία δεν αιτιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται διαφορά. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του εκθέτει πίνακες αναφέροντάς τους ως «ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ» σύμφωνα με τους οποίους προσδιορίζει το εισόδημα του ιδίου και της συζύγου του για την περίοδο από την 01/01/2000-31/12/2005, ως εξής :

ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2001	2002	2003	2004	2005	2006	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΗΝ 31/12/1999	900.845,88						900.845,88
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	78.985,36	263.130,70	177.507,73	89.751,68	101.484,89	66.137,71	776.998,07
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ							1.677.843,95
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	44.252,43	16.163,37	135.115,63	56.986,26	73.808,24	38.543,25	364.869,18

ΣΥΖΥΓΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2001	2002	2003	2004	2005	2006	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΗΝ 31/12/1999	230.020,88						230.020,88
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (ΠΛΗΝ ΤΕΚΜΑΡΤΩΝ)	45.089,54	0,00	39.544,53	1.833,50	2.355,09	10.150,00	98.972,66
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ							328.993,54
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	25.005,74	3.635,56	3.784,52	3.178,24	3.304,36	2.433,36	41.341,78

Ωστόσο όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.47), και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες το ποσό «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ την 31/12/1999» ύψους 900.845,88 ευρώ και 230.020,88 ευρώ, που έχει συμπεριλάβει ο προσφεύγων στους πίνακες που συντάξε και συγκεκριμένα στο σκέλος των εσόδων του ιδίου και της συζύγου του, δεν μπορεί να γίνει δεκτό διότι η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 01/01/2007-31/12/2007, και ως εκ τούτου για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος και της συζύγου την 01/01/2007 ποσού **280.353,45 ευρώ**. Δεδομένου ότι από τον προσδιορισμό από τον έλεγχο, του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999-2006) προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο την 31/12/2006 ποσού **709.807,71 ευρώ** έγινε δεκτό από τον έλεγχο και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω εγκυκλίους ότι το ποσό των **429.454,26 ευρώ**, μπορεί να θεωρηθεί ως υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών και να ληφθεί υπόψη στις πηγές κεφαλαίου «Διαθέσιμα Μετρητά στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης».

Συνεπώς ο έλεγχος, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα εφαρμόζοντας την μέθοδο της ανάλυσης της ταμειακής ρευστότητας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις ως άνω εγκυκλίους και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή με το άρθρο 49 παρ.1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται:

«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.».

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.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ** και **την επικύρωση** της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) με μόνη τροποποίηση αυτής ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων.

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

Οικονομικό έτος 2008

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2008 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ								
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	13.890,28	623,18	36.134,72	7.687,54	36.134,72	7.687,54	7.064,36
	ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ		3,80		3,80		3,80	0,00
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ (α)		619,38		7.683,74		7.683,74	7.064,36
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.907,95	488,31	30.173,33	5.512,60	30.173,33	5.512,60	5.024,29
	ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ		12,00		12,00		12,00	
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ (β)		476,31		5.500,60		5.500,60	
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00		0,00		0,00	0,00
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		0,00		0,00		0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			1.095,69		13.184,34		13.184,34	7.064,36
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΌ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1.φορος που παρακρατήθηκε								
2α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος			4.234,73		4.234,73		4.234,73	
Σύνολο εκπτώσεων			4.234,73		4.234,73		4.234,73	
Υπόλοιπο φόρου			-3.139,04		8.949,61		8.949,61	12.088,65

Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			602,63		602,63		602,63	0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου			18,73		18,73		18,73	0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)					14.506,38		0,00	0,00
6α. Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 50%							6.044,33	6.044,33
6β. Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(53X 0,73%=38,69%)							4.677,10	4.677,10
Σύνολο κεφαλαίου Δ			621,36		15.127,74		11.342,78	10.721,42
Γενικό Σύνολο			-2.517,68		24.077,35		20.292,39	22.810,07
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου			0,00		0,00		0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου και εισφοράς για βεβαίωση			-2.517,68		24.077,35		20.292,39	22.810,07

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος 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 παρ.1 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ0,73%=38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	14.506,38	6.044,33	4.677,10	10.721,42	10.721,42

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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