

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



AAAE

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18-05-2018

Αριθμός απόφασης: 2478

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου _____ ενδικοφανή προσφυγή
του _____ με ΑΦΜ _____, κατοίκου

Χαλανδρίου Αττικής, οδός , ΤΚ 15233, κατά: α) της με αριθμό /15-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού χρήσης 2011, με την οποία επεβλήθη κύριος φόρος ποσού 197.087,04 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 236.504,45 €, συνολικού ποσού 433.591,49 €, β) της με αριθμό /15-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού χρήσης 2011, με την οποία επεβλήθη Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 18.637,07 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 22.364,48 €, συνολικού ποσού 41.001,55 €.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 15-12-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ , κατοίκου Χαλανδρίου Αττικής, οδός , ΤΚ 15233, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ΚΟΙΝ/ΣΗ 22-12-2017 και 28-12-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

«B1 Τυπικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων

Οι οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες για τους πιο κάτω ορθούς, αληθείς, ισχυρούς και βασίμους λόγους:

1. Λόγω της μη νομίμου κοινοποίησης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 που εξέδωσε σε βάρος μου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, μόλις στις 18/1/2018 και των εκθέσεων ελέγχου μόλις στις 19/1/2018.

Όπως ήδη έχουμε προαναφέρει ελάβαμε γνώση των πράξεων αυτών στις 18/1/2018 αναζητήσαντες τις πράξεις από τον δήμο Χαλανδρίου και των εκθέσεων ελέγχου που έπρεπε να συνοδεύουν αυτές μόλις στις 19/1/2018 με αίτησή μας προς την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αφού ο δήμος Χαλανδρίου μας βεβαίωσε ότι δεν είχαν επιδοθεί σ' αυτόν εκθέσεις ελέγχου με αποτέλεσμα εκ των παραλείψεων αυτών:

- Να καθίσταται λίαν δυσχερής έως και αδύνατη, στο υπολειπόμενο διάστημα η ανάπτυξη των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής μας και
- Η υπόθεση αυτή κατά τον χρόνο που ελάβαμε γνώση των πράξεων και εκθέσεων αυτών ήτοι στις 18/1/2018 και 19/1/2018 το δικαίωμα του Δημοσίου να έχει υποπέσει σε παραγραφή μετά την 31/12/2017.

Στο σημείο αυτό επισημαίνω όλως ιδιαιτέρως ότι με τις διατάξεις του άρθρου 84§1

του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«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».

Επίσης στο σημείο αυτό διευκρινίζουμε ότι η διεύθυνση της κατοικίας μας είναι γνωστή στην φορολογική αρχή και εσφαλμένα κοινοποιήθηκαν οι πράξεις στο Δήμο Χαλανδρίου ως αγνώστου διαμονής. (βλ. περιεχόμενο των αποδεικτικών επίδοσης)

Επομένως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι νομίμως έγινε η κοινοποίηση αυτή ούτε και ότι νομίμως συγκροτήθηκε τίτλος για την βεβαίωση του φόρου. (ΣΤΕ 3676/2015 τμ. ΣΤ')

2. Λόγω απουσίας από το περιεχόμενο των πράξεων ουσιωδών στοιχείων που συγκροτούν μια νόμιμη και έγκυρη διοικητική πράξη.

Οι πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες και τούτο διότι:

Διευκρινίζοντας την αιτιάσή μας αυτή επισημαίνουμε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 68§3 του Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής:

«Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση την χρονολογική σειρά έκδοσης τους».

Όμως αν και οι πράξεις αυτές φέρουν αριθμό καταχώρισης στα βιβλία μεταγραφών της Δ.Ο.Υ. Χολαργού εν τούτοις έναντι του αριθμού αυτού δεν μνημονεύεται η χρονολογική σειρά έκδοσής τους.

Στο σημείο αυτό υπογραμμίζουμε όλως ιδιαιτέρως ότι η ημερομηνία υπογραφής των πράξεων αυτών από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού συνιστά διαφορετική υποχρέωση του προϊσταμένου αυτού, η οποία χρονικά προηγείται της καταχώρισης των πράξεων αυτών στο βιβλίο μεταγραφών της εκάστοτε αρμόδιας υπηρεσίας και δεν συμπίπτει αναγκαστικά με την ημερομηνία αυτή καταχώρισης στα βιβλία (ημερομηνία έκδοσης) των πράξεων.

Η ίδια υποχρέωση καθιερώθηκε μεταγενεστέρως και με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 μεταξύ των οποίων ορίζονται τα εξής: **«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,**

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,

κ) λοιπές πληροφορίες».

Φύλλο ελέγχου, ως διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει όλα τα στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη, μεταξύ των οποίων και η χρονολογία εκδόσεως της, η οποία αποτελεί ουσιώδες στοιχείο αυτής. Επομένως φύλλο ελέγχου το οποίο δεν φέρει χρονολογία εκδόσεως, από την οποία να προκύπτει η ημέρα, ο μήνας και το έτος εκδόσεως του, είναι άκυρο. (ΣτΕ 250/1996 ΤΒ')

Επίσης με την πάγια δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ) έχει κριθεί ότι: Επειδή, τόσο κατά το άρθρο 16§1 του Κωδ. Διοικ. Διαδ. (ν. 2690/99, φ 45 Α'), όσο και κατά τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, η διοικητική πράξη πρέπει να φέρει (βέβαιη) χρονολογία (πρβλ. ΣτΕ 1262/1991), γιατί η χρονολογία έκδοσης αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της (πρβλ. ΣτΕ 1857/1977), αφού από τη χρονολογία εξαρτάται η αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που την εξέδωσε και η νομιμότητα, γενικά, της πράξης αυτής (πρβλ. ΣτΕ 2956/1964). Συνεπώς, διοικητική πράξη, η οποία δε φέρει ημέρα, μήνα καθώς και έτος έκδοσης είναι άκυρη (πρβλ. ΣτΕ 2513-4/1986, 250/1996) αυτή δε η νομική πλημμέλεια, που συνεπάγεται την ολική ακύρωσή (εξαφάνισή) της. Λαμβάνεται υπόψη και αυτεπαγγέλτως από τα διοικητικά δικαστήρια σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 1 του ΚΔΔ (πρβλ. ΣτΕ 73/2001 7μ., 4487/2001 Ολομ.).

β) Δεν φέρουν τις διατάξεις με τις οποίες προβλέπεται η έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και οι ειδικότερες διατάξεις του Ν. 3986/2011 με τις οποίες προβλέπεται η έκδοση της πράξης επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Διευκρινίζοντας τις αιτιάσεις μας αυτές επισημαίνουμε ότι οι πράξεις αυτές δεν φέρουν στο περιεχόμενό τους :

αα) Στον «τίτλο» των πράξεων οι διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν αυτές.

Όσον αφορά την περίπτωση αυτή επισημαίνω ότι με τις κατ' ιδίαν διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 προβλέπεται: • Η έκδοση οριστικού φύλλου ελέγχου

(άρθρο 68§1 του Ν. 2238/94)

- Η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (άρθρο 68§2 του Ν. 2238/94)
- Η έκδοση μερικού φύλλου ελέγχου (άρθρο 68§4 του Ν. 2238/94)
- Η έκδοση προσωρινού φύλλου ελέγχου (άρθρο 68§5 του Ν. 2238/94)
- Η έκδοση περιληπτικού φύλλου ελέγχου (άρθρο 68§6 του Ν. 2238/94)

Φύλλο ελέγχου από το περιεχόμενο του οποίου δεν προκύπτει μετά βεβαιότητας με βάση ποιες διατάξεις του νόμου εκδόθηκε αυτό, καθίσταται νομίμως πλημμελές και ακυρωτέο. (ΣτΕ 1649/2005 ΤΒ')

ββ) Στο περιεχόμενό τους:

α₁α₁) τις διατάξεις που προβλέπουν:

- Την επιβολή του κυρίου φόρου επί της φορολογητέας ύλης,
- Τον πρόσθετο φόρο επί του κυρίου φόρου καθώς και το ύψος αυτού. β₁β₁) Την υπογραφή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού,

γ) Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται σε πλημμελή και αόριστη έκθεση ελέγχου από το περιεχόμενο της οποίας ουδόλως αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη, η οποία συμπεριελήφθη στις προσβαλλόμενες πράξεις.

...

δ) Επειδή μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος των Διαπιστώσεων του Ελέγχου η Δ.Ο.Υ. Χολαργού συμπεριλαμβάνει στην έκθεση ελέγχου νέα ευρήματα τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί είτε στο αίτημα για παροχή πληροφοριών είτε στο Σημείωμα των Διαπιστώσεων του Ελέγχου.

Όσον αφορά το ζήτημα αυτό αναφερόμαστε στην προσθήκη νέων πιστώσεων-καταθέσεων, που μνημονεύονται στην σελίδα 22 της έκθεσης ελέγχου, συνολικού ποσού 49.000,00, τις οποίες (καταθέσεις- πιστώσεις) θεωρεί ως μη αιτιολογημένες, έστω και εάν ουδέποτε μας εκάλεσε να εξηγήσουμε ή διευκρινίσουμε περί της προέλευσης αυτών.

Η αυθαίρετη αυτή ενέργεια αντιβαίνει τις γενικές αρχές περί των διαδικασιών του ελέγχου και ειδικότερα:

Η επίδοση του Σημειώματος Ελέγχου μαζί με κλήση για παροχή εξηγήσεων αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η μη τήρηση ή η πλημμελής τήρηση του οποίου συνεπάγεται ακυρότητα της διοικητικής πράξης.

Η επίδοση του Σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται μετά το πέρας του ελέγχου.

Με το σημείωμα αυτό πρέπει οι παραλείψεις ή οι παρατυπίες να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον υπόχρεο, η οποία προηγείται από την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, αποβλέπει ταυτόχρονα στην διευκόλυνση της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και στην διασφάλιση της ακρίβειας της με την λήψη υπόψη των ισχυρισμών του φορολογούμενου, αφού αυτός έτσι ακούγεται εγκαίρως. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο Σημείωμα που επιδόθηκε. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η επίδοση του σημειώματος μετά την κατάρτιση και κοινοποίηση της εκθέσεως ελέγχου, δεν εκπληρώνει τον κατά νόμο αποστολή της και αποτελεί πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας για την επιβολή φόρων....»

«Β2. Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων

Η Δ.Ο.Υ. Χολαργού ουδέποτε απέδειξε την φορολογητέα ύλη την οποία συμπεριέλαβε στις οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Έτσι και ενώ εξήγησα και διευκρίνισα τόσο με το υπόμνημα μου επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρθρου 14§1 του Ν. 4174/2013) όσο και με τις απόψεις μου επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού περί της προέλευσης των χρημάτων πιστώσεων- καταθέσεων στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού εξακολουθεί να εμμένει στα συμπεράσματά της και τις λοιπές εικασίες, θεωρώντας ότι μεγάλο μέρος των πιστώσεων- καταθέσεων αυτών, ως προερχόμενες από άγνωστη πηγή και αιτία, χωρίς να συγκρίνει αυτές με την προηγούμενη κατάσταση τους ήτοι με τις υφιστάμενες το τέλος του έτους 2010.

Επισημαίνουμε στο σημείο αυτό ότι με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010 προστέθηκε στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 δεύτερο εδάφιο έχον ως ακολούθως:

«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 προέλευσης 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».

Από το περιεχόμενο της διάταξης αυτής συνάγεται ότι;

- > Το βάρος της απόδειξης της προσαύξησης της περιουσίας του φορολογούμενου φέρει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ο οποίος δύναται, όταν διαπιστώνει προσαύξηση της περιουσίας αυτού να τον καλεί να αποδείξει περί της νομίμου προέλευσής αυτού.
- > Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της προέλευσης ή της αιτίας της συγκεκριμένης προσαύξησης της περιουσίας του φορολογούμενου και όχι να προβαίνει σε υποθέσεις και συμπεράσματα.
- > Χρηματικά ποσά που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο ή υπάγονται σε άλλη φορολογία δεν μπορούν να υπαχθούν στις γενικές διατάξεις (άρθρο 9 του Ν. 2238/94) περί φορολογίας εισοδήματος.

Συνεπώς χρηματιστηριακές συναλλαγές, τόκοι καταθέσεων, ωφέλειες από την πώληση χρηματοοικονομικών προϊόντων απαλλασσόμενες από το φόρο, ή φορολογούμενα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο δεν μπορούν να υπαχθούν στις γενικές διατάξεις του Ν. 2238/94 και δεν μπορούν αν υπαχθούν στον φόρο του άρθρου 9 του Ν. 2238/94.

Είναι φανερό ότι έσφαλε στις εκτιμήσεις του και τα λοιπά συμπεράσματα του ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και ουχί ορθώς εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010 αφού για την προσαύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου δεν αρκεί η εξέταση μιας εκάστης μεμονωμένης ταμειακής πράξης, εάν αυτή δεν συγκρίνεται με την προηγούμενη κατάστασή της, όπως π.χ. χρηματικό ποσό επενδυθέν σε μετοχές σε προηγούμενες χρήσεις μεταβιβάζονται σε επόμενη χρήση η προθεσμιακή κατάθεση που ανοίχθηκε πριν ένα ή δύο ή τρία χρόνια πριν και λήγει στην χρήση που ελέγχεται.

Τελικώς ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ενώ ισχυρίζεται ότι προσαυξήθηκε η περιουσία μου εντός της χρήσης 2011 κατά 465.926,75€, ουδόλως πληροφορεί με την έκθεση ελέγχου:

- Ποια ήταν άραγε η περιουσία μου στο τέλος του έτους 2010 και
- Ποια ήταν άραγε η περιουσία μου στο τέλος του έτους 2011,

Έτσι ώστε στις επόμενες χρήσεις, η υφιστάμενη στο τέλος της χρήσης 2011 περιουσίας μας να συγκριθεί με την περιουσία της επόμενης χρήσης 2012 κ.οκ.

Εντύπωση προκαλεί το γεγονός της μη ενασχόλησης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού περί της τύχης του κεφαλαίου ύψους 1.175.000,00€ το οποίο απέκτησα στην χρήση 2007 από την πώληση του ακινήτου μου στην Αθήνα.

Τέλος, σας γνωρίζω ότι έχω επιδοθεί σε μία άκρως επίπονη προσπάθεια συγκέντρωσης στοιχείων τόσο από τράπεζες όσο και από λοιπές χρηματιστηριακές επιχειρήσεις και οργανισμούς, έτσι ώστε να τεκμηριώσω τις πιστώσεις- καταθέσεις εκείνες που αναφέρονται σε επιστροφές προσωρινών ταμειακών διευκολύνσεων.»

Επί των ισχυρισμών

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι από το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία κύρους της διοικητικής πράξης και ειδικότερα: α) Η ημερομηνία έκδοσής τους, η οποία επιβάλλεται να αναφέρεται σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 2690/99 και το άρθρο 37 του ν. 4174/2013 και β) Οι διατάξεις που προβλέπουν την έκδοση των πράξεων, τον κύριο αλλά και τους πρόσθετους επ' αυτών φόρων.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, λεκτέα τα εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 2690/1999:

« Περιεχόμενο και τύπος

1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.

2. Η ατομική διοικητική πράξη μπορεί, κατ' εξαίρεση, να είναι προφορική εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτήν σκοπό. Προς τούτο, επιτρέπεται, επίσης, η χρήση συμβόλων εφόσον οι αποδέκτες της πράξης έχουν τη δυνατότητα να κατανοήσουν το περιεχόμενό της.»

Οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν όλα τα κατά τα ανωτέρω υποχρεωτικά στοιχεία του κύρους της διοικητικής πράξης, ήτοι είναι έγγραφες, αναφέρουν την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρουν χρονολογία έκδοσης και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.

Επιπλέον, λεκτέο είναι ότι ουδεμία άλλη χρονολογία της διοικητικής πράξεως αξιώνει ο νόμος, παρά μόνο τη χρονολογία έκδοσής της, αντιθέτως με όσα αβασίμως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Εξάλλου, ως προς την υπογραφή αντιγράφου του πρωτοτύπου, ισχύουν τα κάτωθι:

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αλλά και σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί ΠΙΣΤΟ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΤΥΠΟΥ.

Επί των κοινοποιηθέντων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου έχει τεθεί η σήμανση «Ακριβές Αντίγραφο αυθημερόν» και «Αντίγραφο», ενώ και τα αντίγραφα φέρουν την ημερομηνία έκδοσης. Ως εκ τούτου προκύπτει ο ακριβής χρόνος σύνταξης του πρωτοτύπου και το όμοιο περιεχόμενό του.

Από τη διάταξη του άρθρου 11 του ν.2690/99 προβλέπεται:

«Επικύρωση αντιγράφων

....2. Την επικύρωση αντιγράφου από το πρωτότυπο , ή από το ακριβές αντίγραφο της αρχής που εξέδωσε το πρωτότυπο μπορεί να ζητήσει ο ενδιαφερόμενος από οποιαδήποτε διοικητική αρχή, δικηγόρο ή συμβολαιογράφο.»

Από την παραπάνω διάταξη προκύπτει ότι ο νομοθέτης δίνει το δικαίωμα στην αρχή που εξέδωσε το έγγραφο , να εκδώσει και ακριβές αντίγραφό του το οποίο δεν είναι δυνατό να φέρει υπογραφές, διαφορετικά θα πρόκειται για πρωτότυπο, πράγμα ανέφικτο αφού το πρωτότυπο είναι ένα και φυλάσσεται στο φάκελο της υπόθεσης ή άλλως θα πρέπει να εκδοθεί ως φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν υπάρχει παράβαση εφόσον επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα αντίγραφα των πρωτοτύπων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου, που βρίσκονται στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Τέλος, σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση του άρθρου 16 του ν. 2690/99:

«Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.». Οι διατάξεις άλλωστε αναφέρονται στην αιτιολογική των πράξεων έκθεση ελέγχου.

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παραβιάστηκε εκ μέρους της Δ.Ο.Υ Χολαργού η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, διότι η Δ.Ο.Υ καταλόγισε ως πρωτογενείς ποσά τα οποία απουσίαζαν από το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, λεκτέα τα εξής:

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013:

«Άρθρο 28

Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου ,και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Στην υπό κρίση περίπτωση αρχικώς κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. πρωτ. /04-10-2017 αίτημα παροχής πληροφοριών (αρ. 14 ν.

4174/2013) προκειμένου να γνωρίσουν στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού την πηγή ή την προέλευση συγκεκριμένων καταθέσεων.

Κατόπιν προσκόμισης σχετικών δικαιολογητικών στοιχείων από τους προσφεύγοντες, εκδόθηκε το υπ' αρ. ... /20-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο επιδόθηκε μαζί με τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ο προσφεύγων απάντησε με το υπ' αρ. πρωτ.

08-12-2017 Υπόμνημά του εισφέροντας νέα στοιχεία και συγκεκριμένα λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα BNP Paribas IBAN 18 τα στοιχεία του οποίου προσκόμισε ο προσφεύγων που είχαν ως αποτέλεσμα να τροποποιηθούν μερικώς τα αποτελέσματα του ελέγχου και να κοινοποιηθούν τελικώς οι Οριστικές πράξεις και η έκθεση προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επομένως, οι καταθέσεις που περιλαμβάνονται στην κοινοποιηθείσα από 15-12-2017 Έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και που καταλογίστηκαν τελικώς ως πρωτογενείς καταθέσεις στον προσφεύγοντα είναι το αποτέλεσμα της επεξεργασίας από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού των στοιχείων που ο προσφεύγων εισέφερε προκειμένου να δικαιολογήσει την πηγή ή την αιτία των εισοδήματων του που περιλαμβάνονταν στο υπ' αρ. πρωτ. ... /04-10-2017 αίτημα παροχής πληροφοριών και το υπ' αρ. ! ... /20-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1095/2011 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.» ... 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

Σύμφωνα με τα ερμηνευθέντα στην απόφαση Σ.τ.Ε. 884/2016 «...Επομένως (ο φορολογούμενος), οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των

δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17). ... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε

χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]..... Συνεπώς, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα και από τους παρεμβάντες, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση. Κρίσιμος είναι είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο (προκύπτει ότι) επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματός του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.»

Από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι σε βάρος του προσφεύγοντος καταλογίζονται ποσά καταθέσεων ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για τα οποία δεν προέκυψε η πηγή, ενώ εξαιρέθηκαν από τα τον έλεγχο όλες οι καταθέσεις που κατά τον έλεγχο κρίθηκε ότι μπόρεσαν να ταυτοποιηθούν με δηλωθέντα εισοδήματα του. Του καταλογισμού προηγήθηκε η διαδικασία δικαιολόγησης των καταθέσεων το με υπ' αρ. πρωτ. /04-10-2017 αίτημα παροχής πληροφοριών και συνέχεια με τη κλήση τους σε ακρόαση και κοινοποίησης του υπ' αρ. /20-11-2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 . Η διαδικασία αυτή έχει κριθεί με την πρόσφατη νομολογία (Σ.τ.Ε. 884/2016) ως σύννομη.

Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή της Δ.Ο.Υ. Χολαργού σύμφωνα με τον τύπο ανταποκρίθηκε καταρχήν στην ευθύνη του βάρους απόδειξης που της αναλογεί και σύμφωνα με τη κρίση της τεκμηρίωσε το αποτέλεσμα του ελέγχου της, ότι δηλαδή κάποιες καταθέσεις του προσφευγόντος είναι εισόδημα που προήλθε από άγνωστη πηγή ή αιτία. Επομένως, ορθά οι καταθέσεις αυτές καταλογίστηκαν ως εισόδημα άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/94 από ελευθέρια επαγγέλματα .

Επειδή το βάρος της απόδειξης της «προσαύξησης περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη (με την έννοια ότι δεν προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος) ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία», φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, η οποία, εν συνεχεία, ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Συνεπώς σύμφωνα την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και με τα νομολογιακά κριθέντα (Σ.τ.Ε. 884/2016), η φορολογική Αρχή πρέπει καταρχήν να αποδείξει ότι υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Εν προκειμένω, για τη δικαιολόγηση της διαπιστωθείσης από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις ο προσφεύγων για τις κινήσεις με α/α 2, 11, 12, 13, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 25, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 44, 51, 60, και 61 στο υπόμνημα του ο ελεγχόμενος αναφέρει:

“.....σε συνέχεια του Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο μου κοινοποιήσατε θέλω να αναφέρω τα κάτωθι:

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011

Σε σχέση με τα αναγραφόμενα στην σελίδα 13 του εγγράφου τις, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, και πιο συγκεκριμένα στην δεύτερη παράγραφο (αναφορά στον Πίνακα 1, και τις α/α 2,11,12,13,16,18,19,21,22,23,25,26,27,28,30,31,32,37,38,41,44,45,60,61,62) τις επισυνάπτω τα αναλυτικά στοιχεία του λογαριασμού από το οποίο πραγματοποιήθηκαν, για κάθε μία από τις μεταφορές αυτές καλύπτοντας την απαίτηση τις για στοιχειοθέτηση από ποιόν λογαριασμό προέρχονται, με πλήρη αντιστοίχιση ημερομηνιών.....”

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- την αιτιολογία κατάθεσης, τις αυτή αποτυπώνεται από τα ημεδαπά τραπεζικά ιδρύματα για τις εν λόγω καταθέσεις όπου σαφώς προκύπτει ότι είναι εισερχόμενο έμβασμα, με αναγραφόμενη αιτιολογία κοινή και από τα δύο τραπεζικά ιδρύματα.

- την κίνηση με του με IBAN FR: 18 λογαριασμού που διατηρεί ο ελεγχόμενος στην BNP BARIBAS στο εξωτερικό, τα στοιχεία του οποίου προσκόμισε ο ελεγχόμενος και τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος τις παρούσης.

Αποδέχθηκε καταρχήν ότι οι κινήσεις με α/α 2, 11, 12, 13, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 25, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 44, 51, 60 και 61 συνολικού ποσού 65.300,00 €, αφορούν εισερχόμενα εμβάσματα. Όμως ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του ότι ο εν λόγω λογαριασμός κατά την διάρκεια της χρήσης του 2011 τροφοδοτείται με χρηματικά ποσά. Σημειώνεται ότι τα

στοιχεία αυτά περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου με το με αριθμό πρωτοκόλλου /08-12-2017 έγγραφο του ελεγχόμενου. Τα ποσά αυτά έχουν ως ακολούθως:

- 29/03/2011 10.000,00 €
- 14/04/2011 10.000,00 €
- 04/05/2011 9.000,00 €
- 04/05/2011 10.000,00 €
- 30/05/2011 10.000,00 €

Σύνολο 49.000,00 € Αιτιολογία συναλλαγής "λ

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο ελεγχόμενος είναι κάτοικος Ελλάδος και κατά την χρήση 2011 δεν δηλώνει εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης. Από την αιτιολογία συναλλαγής προκύπτει ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά αφορούν καταθέσεις τρίτων για τον . Επομένως τις ανωτέρω κινήσεις συνολικού ποσού 59.000,00 €, ο έλεγχος τις χαρακτηρίσε πρωτογενείς και τις συνέκρινε με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος.

Συνεπώς ο έλεγχος δεν καταλόγισε εξ' αρχής προσαύξηση περιουσίας ύψους 49.000,00€ που δεν είχε συμπεριλάβει στο υπ' αρ. /20-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπως αβασίμως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά οι καταθέσεις αυτές προέκυψαν κατά τη δικαιολόγηση από τον προσφεύγοντα ποσών με α/α 2, 11, 12, 13, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 25, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 44, 51, 60 και 61 συνολικού ποσού 65.300,00 €. Συνεπώς η απόδειξη ότι τα ποσά αυτά δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος βάσει των όσων ερμηνευτικά έγιναν δεκτά στην ΣτΕ 884/2016 όφειλε να περιλαμβάνει και την δικαιολόγηση του τροφοδότη λογαριασμού με IBAN FR 18 λογαριασμού που διατηρεί ο ελεγχόμενος στην BNP BARIBAS, εφόσον δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα το δικαίωμα του Δημοσίου σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικά δεκτά στις αποφάσεις Σ.τ.Ε. 1738/2017 και 2934/2017.

Επειδή κανένα συγκεκριμένο ποσό κατάθεσης δεν επιχειρήθηκε να αιτιολογηθεί από τον προσφεύγοντα με την παρούσα, αλλά μόνον έγινε επίκληση κατά δήλωσή του εισπραχθέντος τιμήματος «1.175.000,00€ το οποίο απέκτησε στην χρήση 2007 από την πώληση του ακινήτου του στην Αθήνα», χωρίς να αποδεικνύεται σύνδεση του ποσού με τις καταλογισθείσες καταθέσεις στην χρήση 2011.

Επειδή οι υπόλοιποι ισχυρισμοί δεν γίνονται δεκτοί σύμφωνα με την αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Περαιτέρω, επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης 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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αρ. /15-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και /15-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ποσό Διαφοράς Φόρου ή εισφοράς απόφασης	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες $\times 0,73\% = 38,69\%$	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
/15-12-2017	197087,04	236405,45	98543,52	76252,98	174796,50	174796,50
/15-12-2017	18637,07	22364,48	9318,54	7210,68	16529,22	16529,22

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ , κατοίκου Χαλανδρίου Αττικής, οδός , ΤΚ 15233, και την **τροποποίηση** των με αρ. /15-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και με αρ. /15-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 ως προς τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογικής βάσης ελέγχου	Διαφορά φορολογικής βάσης Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό διαφοράς φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό πρόσθετου φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ. (επιεικέστερη κύρωση)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Παρατηρήσεις
	15/12/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2011	465926,75	465926,75	197087,04	174796,50	371883,54	Τροποποίηση προσθέτων φόρων πράξης
	15/12/2017	Εισφορά Αλληλεγγύης	01-01/31-12-2011	465926,75	465926,75	18637,07	16529,22	35166,29	Τροποποίηση προσθέτων φόρων πράξης
		ΣΥΝΟΛΑ				215724,11	191325,71	407049,82	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, ο υπάλληλος του Τμ.

Διοικητικής Υποστήριξης

ΠΑΝΤΑΛΟΣ ΕΥΣΤΑΘΙΟΣ
ΔΕ/Α'

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.