



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08 / 05 / 2018

Αριθμός Απόφασης **2316**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **08/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Εξωτερικού, με ταχυδρομική δ/νση στην Ελλάδα οδός, τ.κ 11745, Αθήνα, κατά των από **28/11/2017** και με αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2010, 2011, 2012, 2013** και **2014** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ. /**28-11-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς **ν.3833/ 2010** οικον. έτους **2010**, της υπ' αριθμ. /**28-11-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους **2011** κατά το μέρος που αυτές τον αφορούν, καθώς και των υπ' αριθμ. /**28-11-2017** και /**28-11-2017** Πράξεων **Προστίμου** περί ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων, των ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς και της από **28/11/2017** έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **08/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **08/12/2017**, καθώς και επί του **Υπομνήματος** νέων στοιχείων που κατατέθηκε στην υπηρεσία μας και έλαβε με αριθ. πρωτ./03-04-2018, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής και του υπομνήματος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./28-06-2017 **εντολή μερικού ελέγχου γραφείου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατ. Εξωτερικού, που εκδόθηκε σε αντικατάσταση των από 14/12/2015 και 22/12/2016 ταυτάριθμων εντολών, και συνεπεία του υπ' αριθμ./31-10-2013 πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορούσε τη σύζυγο του προσφεύγοντος, διενεργήθηκε σ' αυτόν μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών **2010 – 2014**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών που εστάλησαν από τις τράπεζες της ημεδαπής.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που απεστάλησαν από τις τράπεζες και αφορούσαν τον προσφεύγοντα, σε συνδυασμό με τα δεδομένα που τηρούνταν σε φυσική και ηλεκτρονική μορφή στο αρχείο της υπηρεσίας, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα **από 01/01/2009 έως 31/12/2013**. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και οι απαντήσεις του επί των σημειωμάτων διαπιστώσεων (αρ. 28 ν. 4174/2013), κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **28/11/2017** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων θεωρήθηκε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. **Προσαύξηση περιουσίας**, η οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχεται:

Οικονομικό Έτος	Προσαύξηση περιουσίας	
	Συνολικά ποσά	που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2010	878.560,33 €	439.280,17 €
2011	128.000,00 €	64.000,00 €
2012	90.400,00 €	45.200,00 €
2013	164.922,00 €	82.496,00 €
2014	125.984,00 €	62.992,00 €
Σ ύ ν ο λ ο	1.387.866,33 €	693.968,17 €

2. **Προσδιορισμός ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης**, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατείχε κατά 50% ιδιοκατοικούμενη ιδιόκτητη κύρια κατοικία κύριων χώρων 78,93τ.μ στη Μύκονο, καθώς και οι λοιπές δαπάνες (αγοράς ή διαβίωσης) ανά οικονομικό έτος ανέρχονται:

Οικονομικό Έτος	2010	2011	2012	2013	2014
Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικημένη κύρια κατοικία και έως δύο δευτερεύουσες κατοικίες	24,01€	1.038,75€	1.385,00€	1.385,00€	1.385,00€
Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ., τα σκάφη αναψυχής και τις αμοιβές πληρωμάτων, τα αεροσκάφη και ελικόπτερα Ι.Χ. τις πτήσεις και τα διδάκτρα ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων					
Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων, σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών, κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας, ακινήτων, την ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης, τις δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών και την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων	126.537,34€	67.974,63€	29.452,82€	4.137,63€	
Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης		2.500,00€	2.500,00€	2.500,00€	2.500,00€
Σ ύ ν ο λ ο	126.561,35€	71.513,38€	33.337,82€	8.022,63€	3.885,00€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, εξέδωσε τις κατωτέρω οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, οι οποίες κατά το μέρος που αφορούν τον προσφεύγοντα, έχουν ως εξής:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	439.280,17€	166.187,07€	199.424,48€		365.611,55€
2	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	62.721,76€	19.193,90€	23.032,68€		42.226,58€
3	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	45.200,00€	12.844,06€	15.412,87€		28.256,93€
4	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	82.496,00€	29.414,92€	35.297,90€		64.712,82€
5	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2014	51.592,00€	17.857,50€	14.286,00€		32.143,50€
6	 - 28/11/17	Έκτακτη Εισφ. Ν. 3833/10	2010		4.392,80€	5.271,36€		9.664,16€
7	 - 28/11/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011		1.920,00€	2.304,00€		4.224,00€
8	 - 28/11/17	Πρόστιμο αρ. 54§1 ν.4174/13	2010				100,00€	100,00€
9	 - 28/11/17	Πρόστιμο αρ. 54§1 ν.4174/13	2011				100,00€	100,00€
Σύνολα				681.289,93€	251.810,25€	295.029,30€	200,00€	547.039,55€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή** και το υποβληθέν **υπόμνημα**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Ότι είναι παράνομη η έκδοσή των προσβαλλόμενων πράξεων των ετών **2009 - 2010**, διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,
2. Ότι είναι φορολογικός κάτοικος Αγγλίας, και ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί τεκμηρίων, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 για τα κεφάλαια που εισήγαγε από την Αγγλία για να επενδυθούν σε ακίνητο στη Μύκονο,
3. Μη νόμιμη η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική Διοίκηση
4. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων,

1. Ως προς την Παραγραφή των οικ. ετών 2010 - 2011

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά τα **οικον. έτη 2010 - 2011** έχει υποπέσει σε **παραγραφή** και συγκεκριμένα ότι:

- ✓ Οι προσβαλλόμενες πράξεις έπρεπε να του κοινοποιηθούν **πριν την πάροδο της πενταετίας** όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1 του ν. 2238/1994**,
- ✓ Οι συνεχείς παρατάσεις της παραγραφής αντίκεινται, προς την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου **αρχή της ασφάλειας δικαίου** και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις του άρθρου **78 § 1 και 2 του Συντάγματος**, σύμφωνα δε με την αρχή της **αναλογικότητας**, (άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος), η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια **ΣτΕ 1738/2017**,
- ✓ Δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση η διάταξη του άρθρου **84 § 4 του ν. 2238/1994**, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία καθόσον οι τραπεζικές καταθέσεις της, ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, τις οποίες αν ήθελε μπορούσε αυτή να ερευνήσει και να ελέγξει μέσα στη πενταετία (**ΣτΕ 2934/2017**)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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», με

τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, 2) ... 3) ... 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) ..., 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», όπως η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά. Με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007**, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) 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»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14§2 του ν. 3634/2008 (Α' 9) ορίζεται ότι: **Παραγραφή ΕΤΑΚ** «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης» και με τις διατάξεις του άρθρου 45§2 του ν. 3842/2010 (Α' 58), **Παραγραφή ΦΑΠ**, ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας»

Επειδή οι διατάξεις 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) και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58) περί παρατάσεων της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. ΣΤΕ 1738/2017

Επειδή και οι διατάξεις του άρθρου 12§7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου **δεύτερου §1** του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του

Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣτΕ 2932/2017

Επειδή με τις ΣτΕ 1738/2017 και ΣτΕ 2932/2017 Αποφάσεις κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι ανωτέρω διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών,

Επειδή περαιτέρω, με τις υπ' αριθμ. ΣτΕ 2934, 2935/2017 (Β' τμ.) αποφάσεις, κρίθηκε ότι **τα υπόλοιπα ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας,** σύμφωνα με το άρθρο 84§4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 § 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ,

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή, 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).

Επειδή οι δηλώσεις ΕΤΑΚ και ΦΑΠ των ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, έχουν προέλθει μετά από μηχανογραφική επεξεργασία των υποβληθεισών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9), οι οποίες **αποδείχθηκαν ανακριβείς**, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου που πρέπει να εφαρμοστούν είναι αυτές της κύριας φορολογίας.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, οι πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν, στον προσφεύγοντα, προέρχονται αποκλειστικά από **λογαριασμούς των ημεδαπών τραπεζών** και ως εκ τούτου **δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία,** ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας,

Επειδή εν προκειμένω, δεδομένου ότι:

- Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών **της ημεδαπής** στους οποίους συμμετέχει ως συνδικαιούχος, οι κινήσεις δε αυτές **δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία,** ικανά να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετίας **ΣτΕ 2934, 2935/2017 (τμ.Β'), ΠΟΛ. 1194/05-12-2017**
- Κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής **ΣτΕ 1738/2017 (ολομέλεια), ΣτΕ 2932/2017 (τμ.Β')**
- Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπηρεσίας μας, κατά τα οικον. έτη 2010 - 2011 υπεβλήθησαν **εμπρόθεσμες δηλώσεις** φορολογίας εισοδήματος και επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/94 περί δεκαπενταετούς παραγραφής,
- Για τα οικον. έτη 2010 - 2011, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36§3 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την **268/2017 Γνωμ. του Ν.Σ.Κ** που έγινε αποδεκτή από το διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την **ΠΟΛ 1192/2017,** **το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος του για τα οικ. έτη 2010 - 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή,** καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις **εκδόθηκαν στις 28/11/2017, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκαν οι αντίστοιχες δηλώσεις,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994, καθώς και το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του **Ε.Τ.ΑΚ (έτους 2009), και**

ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και αφορούν τις χρήσεις που έχουν παραγραφεί.

2. Ως προς τη φορολογική κατοικία

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως αυτές ίσχυαν πριν από την αντικατάστασή τους από τις διατάξεις του άρθρου 12 §1 του Ν.3943/2011 (Α' 66), προβλεπόταν ότι: «1) Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα», ενώ μετά την ως άνω αντικατάσταση, οι διατάξεις του άρθρου 2 προέβλεπαν ότι: «1) Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά. 2) ..., 3) ..., 4) ..., 5) Κατ' εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά, το φυσικό πρόσωπο που έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σε κράτος το οποίο δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α. Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1145/31-05-2012 (Β' 1839), όπως τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1217/17-12-2012 (Β' 3452), ορίζεται ότι «1) Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) να υποβάλλουν: α) ..., β) ... εφόσον υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ.Ε., τα κάτωθι: δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εάν προβλέπεται κάτι τέτοιο στη χώρα προέλευσης ή βεβαίωση από δημόσια αρχή της χώρας προέλευσης (φορολογική αρχή, δήμος κ.λπ.), από την οποία να προκύπτει το παγκόσμιο εισόδημα του φορολογουμένου, καθώς και η μόνιμη κατοικία του ιδίου, αλλά και των μελών της οικογένειάς του (σύζυγος, τέκνα), εφόσον αυτά υφίστανται, προκειμένου να αποδειχθεί ο ισχυρός δεσμός του φυσικού προσώπου με τη χώρα προέλευσης. Τα εν λόγω έγγραφα της περίπτωσης αυτής που έχουν συνταχθεί στο έδαφος του κράτους προέλευσης, θα πρέπει να φέρουν την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α'/188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης (σχετ: ΥΠΟΙΚ1047385/542/0006Δ/25.05.2006), όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην εν λόγω Σύμβαση, ισχύει η προζενική θεώρηση. 2) Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω εγγράφων, τα φυσικά πρόσωπα θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους. 3. Αρμόδια ΔΟΥ για την υποβολή των δηλώσεων αυτών ορίζεται η ΔΟΥ στην οποία ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής».

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1136/10-06-2013 Απόφαση του Υπουργού οικονομικών καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 61 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. «... 1. Τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υποχρεούνται να προσκομίσουν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) και να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και εφεξής: α) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους, ή β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας του εισοδήματός τους, ή γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος, ...»

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1260/19-12-2014 Εγκύκλιο του Υ.Ο, διευκρινιστήκαν τα ακόλουθα:

«1. Στην περίπτωση που η διαβίβαση ή προσκόμιση των δικαιολογητικών αφορά υποθέσεις φορολογούμενων που ήταν αποδεδειγμένα φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας [π.χ. δεν είχαν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία σε μη-συνεργάσιμο κράτος (αμάχητο τεκμήριο) ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (μαχητό τεκμήριο) από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013], αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτές θα πρέπει να εξετάζονται επί της ουσίας, βάσει των πραγματικών περιστάσεων και να αντιμετωπίζονται αναλόγως.

2. Οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν ήδη υποβάλει μέρος των δικαιολογητικών ή δεν τα έχουν υποβάλει καθόλου, υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, να προσκομίσουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι

(α) Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι φορολογούμενοι και τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγος / τέκνα), εάν αυτά υφίστανται, διαμένουν σε μόνιμη και σταθερή βάση στην αλλοδαπή (π.χ. βεβαίωση από δημοτική / δημόσια / άλλη αναγνωρισμένη αρχή, αποδεικτικά εκπαίδευσης / φοίτησης τέκνων ή μισθωτήριο συμφωνητικό κατοικίας ή αποδεικτικό ιδιόκτητης κατοικίας στην αλλοδαπή, εφόσον αυτή υφίσταται).

(β.2.) Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης Εισοδήματος, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, εφόσον προβλέπεται η έκδοσή του από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, ή σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοσή του, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων **κρίθηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας**, με την υποχρέωση δήλωσης του παγκόσμιου εισοδήματός του στην Ελλάδα για τα ελεγχόμενα έτη 2009 - 2013,

Αντίθετα στην παρούσα υπόθεση, ο προσφεύγων **δεν προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας** από τις προσκομισθείσες δε φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε στις

φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, προκύπτει ότι κατά το έτος **2009-10** δήλωσε καθαρό εισόδημα **17.750£**, κατά το έτος **2010-11** δήλωσε καθαρό εισόδημα **18.600,00£**, κατά το έτος **2011-12** δήλωσε μηδενικό εισόδημα, κατά το έτος **2012-13** δήλωσε καθαρό εισόδημα **32.649,00£** και κατά το έτος **2013-14** δήλωσε μηδενικό εισόδημα. Περαιτέρω από τις ίδιες δηλώσεις προκύπτει ότι το ασκούμενο επάγγελμά του είναι Υπηρεσίες Ακινήτων **“Property Services”**, ως αυτοαπασχολούμενος **“self-employment”**, το οποίο δεν προϋποθέτει για την εκτέλεσή αυτού την αυτοπρόσωπη παρουσία του στην αλλοδαπή. Πέραν της **μη προσκόμισης ετήσιων πιστοποιητικών φορολογικής κατοικίας** από το Ηνωμένο Βασίλειο(χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με την Ελλάδα και εκδίδει τέτοια πιστοποιητικά), δεν προσκόμισε κρίσιμα έγγραφα, όπως στοιχεία που να αποδεικνύουν τη μόνιμη κατοικία του στην αλλοδαπή (συμβόλαιο ιδιόκτητης κατοικίας ή μισθωτήριο σε περίπτωση μίσθωσης, πληρωμή δημοτικών τελών, κλπ), στοιχεία απασχόλησης στην αλλοδαπή (όπως πληρωμή ασφαλιστικών εισφορών, βεβαίωση επιμελητηρίου κλπ) έτσι ώστε να αποδειχθεί ότι στη χώρα αυτή βρίσκεται το κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων.

Αντίθετα στη σελ. 43 της ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων αναφέρει ότι επιφυλάσσεται να προσκομίσει πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία φορολογικής κατοικίας, ήτοι πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας του ιδίου και της συζύγου του από την Αγγλία, πλην όμως στο με αριθμ. πρωτ.**/03-04-2018** υπόμνημά του που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, ουδέν αναφέρει περί της φορολογικής του κατοικίας, παρά μόνο ισχυρισμούς για την παραγραφή των ετών 2009 και 2010.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, **η κρίση της ΔΟΥ είναι επαρκώς αιτιολογημένη, ελλείψει άλλων στοιχείων που όφειλε να προσκομίσει ο προσφεύγων προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του ότι η φορολογική του κατοικία βρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο**.

3. Ως προς το βάρος της απόδειξης

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν.3888/2010, μετατίθεται το βάρος της απόδειξης από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β’** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «*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*»,

Περαιτέρω, στη σχετική **Αιτιολογική Έκθεση** του **ν.3888/2010** αναφέρεται χαρακτηριστικά «... 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 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 του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **9** του **ν. 4174/2013** ορίζεται ότι «**1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας**»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ.Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «**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. ... **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 επαγγελμάτων, **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 ΚΦΕ. **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.... **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. **12.** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. **Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11-12-2014** εγκύκλιο του Υπ.Οικ, διευκρινίστηκε ότι «... **4.** Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. **2.** Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,...»

Επειδή με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν επιπλέον και τα ακόλουθα:

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, σπίνια, 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 προσαύξησή 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. 6. Για την **δικαιολόγηση προσαύξησης** περιουσίας **μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων** ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), **πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.** 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από **δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις** (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη του την ως άνω ΠΟΛ.1095/2011 για την διεξαγωγή του ελέγχου η οποία ερμηνεύει το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010, που με την σειρά του καθορίζει ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα την προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, δηλαδή το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994.

Επειδή όπως έχει κριθεί με την Απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(σκέψη 7): «... ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, .. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, 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 δηλώσεων 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, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 - πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, ..

ΕCΛI:ΕU: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, κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)»

(σκέψη 8): «... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. [...] 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, [...], πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης ...»

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

4. Επί του ισχυρισμού εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσ- αυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «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», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201) 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»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «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», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 ΣΤΕ»

Επειδή 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 του άρθρου **49 §§ 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.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η ευνοϊκότερη κύρωση για κάθε προσβαλλόμενη μη παραγεγραμμένη πράξη, υπολογίζεται ως ακολούθως:

Αριθμός - Ημερίνα πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας Ύλης	Διαφορά φόρου	Πρόσθετοι φόροι	Πρόσθετοι φόροι			Ευνοϊκότερη κύρωση (3) = min[(1); (2)]	Σύνολο Καταλογισμού
					ν. 2523/1997 (1)	άρθ. 58 ν. 4174/13	άρθ. 53 ν. 4174/13	Σύνολο (2)		
..... - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	45.200,00€	12.844,06€	15.412,87€	6.422,03€	4.969,37€	11.391,40€	11.391,40€	24.235,46€
..... - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	82.496,00€	29.414,92€	26.918,40€	14.707,46€	11.380,63€	26.088,09€	26.088,09€	55.503,01€
..... - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2014	51.592,00€	17.857,50€	13.996,66€	8.928,75€	6.909,07€	15.837,82€	13.996,66€	31.854,16€

Επειδή κατά το οικ. έτος 2014, ο έλεγχος διέγραψε το εισόδημα από ακίνητα που είχε δηλωθεί στους κωδ: 103 και 177 της δήλωσης, για τους λόγους που αναφέρονται στη σελ. 164 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, άποψη, με την οποία συμφωνεί η υπηρεσία μας,

Επειδή, η σύζυγος του προσφεύγοντος έχει ήδη καταθέσει στην ίδια ως άνω ΔΟΥ, ιδιαίτερη ενδικοφανή προσφυγή, που έλαβε αριθ. πρωτ./**16-01-2018**, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**08-05-2018 Απόφαση**, με την οποία προσδιορίστηκαν τα δικά της εισοδήματα, και η φορολογική υποχρέωσή της,

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **28/11/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **08/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**:, κατοίκου Εξωτερικού, κατά το μέρος που τον αφορά, ως εξής:

- 1) την **ακύρωση** των από **28/11/2017** και με αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2010** και **2011** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ./**28-11-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς **ν.3833/2010** οικον. έτους **2010**, της υπ' αριθμ./**28-11-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους **2011**, καθώς και των υπ' αριθμ./**28-11-2017** και/**28-11-2017** Πράξεων που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, **λόγω παραγραφής**,

- 2) την **τροποποίηση** των από **28/11/2017** και με αριθμούς καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικ. ετών **2012** και **2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, ως προς τους πρόσθετους φόρους, καθόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 49 §1 του ν. 4509/2017 είναι επιεικέστερο των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997,
- 3) την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**28-11-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικ. έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, δεδομένου ότι το νέο καθεστώς του άρθρου 49 §1 του ν. 4509/2017 δεν είναι επιεικέστερο των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Α. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2012

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις				12.700,80€		12.700,80€
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			45.200,00€	45.700,00€	45.200,00€	45.700,00€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			45.200,00€	58.400,80€	45.200,00€	58.400,80€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Συνολικό Εισόδημα			45.200,00€	58.400,80€	45.200,00€	58.400,80€	103.600,80€
Προστ. Διαφ. Ανικ. Δαπανών							
Εκπτώσεις Εισοδ-Απαλλ/να							
Φορολογητέο Εισόδημα			45.200,00€	58.400,80€	45.200,00€	58.400,80€	103.600,80€
Φόρος Κλίμακας			10.796,00€	15.812,30€	10.796,00€	15.812,30€	26.608,30€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί			10.796,00€	15.812,30€	10.796,00€	15.812,30€	26.608,30€
Συμπληρωματικός φόρος							
Επιβάρυνση Αποδείξεων			1.130,00€	1.460,02€	1.130,00€	1.460,02€	2.590,02€
Κύριος & Συμπλ. Φόρος ει			11.926,00€	17.272,32€	11.926,00€	17.272,32€	29.198,32€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	-142,80€	-89,17€	-142,80€	-89,17€	-142,80€	-89,17€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	-142,80€	-89,17€	11.783,20€	17.183,15€	11.783,20€	17.183,15€	29.198,32€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους							
Εισφορά Αλληλεγγύης			918,06€	1.752,02€	918,06€	1.752,02€	2.670,08€
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος							
Σύνολο	-142,80€	-89,17€	12.701,26€	18.935,17€	12.701,26€	18.935,17€	31.868,40€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο		-231,97€		31.636,43€		31.636,43€	31.868,40€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%				38.242,08€			
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%					15.934,20€		15.934,20€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13 53 μήνες x 0,73% 38,69%					12.329,88€		12.329,88€
Γενικό Σύνολο		-231,97€		69.878,51€		59.900,51€	60.132,48€

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις				24.078,60€		24.078,60€
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			82.496,00€	82.496,00€	82.496,00€	82.496,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00€	0,00€	82.496,00€	106.574,60€	82.496,00€	106.574,60€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Συνολικό Εισόδημα	0,00€	0,00€	82.496,00€	106.574,60€	82.496,00€	106.574,60€	189.070,60€
Προστ. Διαφ. Αντικ. Δαπανών							
Εκπτώσεις Εισοδ-Απαλλλ/να							
Φορολογητέο Εισόδημα	0,00€	0,00€	82.496,00€	106.574,60€	82.496,00€	106.574,60€	189.070,60€
Φόρος Κλίμακας			25.418,40€	35.378,57€	25.418,40€	35.378,57€	60.796,97€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί			25.418,40€	35.378,57€	25.418,40€	35.378,57€	60.796,97€
Συμπληρωματικός φόρος							
Επιβάρυνση Αποδείξεων			1.500,00€	1.500,00€	1.500,00€	1.500,00€	3.000,00€
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισοδ.			26.918,40€	36.878,57€	26.918,40€	36.878,57€	63.796,97€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.							
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου			26.918,40€	36.878,57€	26.918,40€	36.878,57€	63.796,97€
Τέλη χαρτ/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο							
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους							
Εισφορά Αλληλεγγύης			2.496,52€	4.262,98€	2.496,52€	4.262,98€	6.759,50€
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος							
Σύνολο			29.414,92€	41.141,55€	29.414,92€	41.141,55€	70.556,47€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο				70.556,47€		70.556,47€	70.556,47€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%				84.667,76€			
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%						35.278,24€	35.278,24€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13 53 μήνες x 0,73% 38,69%						27.298,30€	27.298,30€
Γενικό Σύνολο				155.224,23€		133.133,00€	133.133,00€

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	11.400,00€	11.400,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις				30.982,50€		30.982,50€
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			62.992,00€	62.992,00€	62.992,00€	62.992,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	11.400,00€	11.400,00€	62.992,00€	93.974,50€	62.992,00€	93.974,50€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Συνολικό Εισόδημα	11.400,00€	11.400,00€	62.992,00€	93.974,50€	62.992,00€	93.974,50€	134.166,50€
Προστ. Διαφ. Ανικ. Δαπανών							
Εκπτώσεις Εισοδ-Απαλλ/να		1.424,57€					-1.424,57€
Φορολογητέο Εισόδημα	11.400,00€	9.975,43€	62.992,00€	93.974,50€	62.992,00€	93.974,50€	135.591,07€
Φόρος Κλίμακας	1.140,00€	997,45€	17.287,36€	27.511,59€	17.287,36€	27.511,59€	42.661,50€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	1.140,00€	997,45€	17.287,36€	27.511,59€	17.287,36€	27.511,59€	42.661,50€
Συμπληρωματικός φόρος	180,00€	180,00€					-360,00€
Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Κύριος & Συμπλ. Φόρος ει	1.320,00€	1.177,45€	17.287,36€	27.511,59€	17.287,36€	27.511,59€	42.301,50€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.							
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.320,00€	1.177,45€	17.287,36€	27.511,59€	17.287,36€	27.511,59€	42.301,50€
Τέλη χαρτ/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο							
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους	726,00€	647,65€	726,00€	647,65€	726,00€	647,65€	
Εισφορά Αλληλεγγύης			1.890,14€	2.819,62€	1.890,14€	2.819,62€	4.709,76€
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος				361,67€		361,67€	361,67€
Σύνολο	2.046,00€	1.825,10€	19.903,50€	31.340,53€	19.903,50€	31.340,53€	47.372,93€
Πλέον ή Μείον: Συμφηφισμοί							
Σύνολο		3.871,10€		51.244,03€		51.244,03€	47.372,93€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 80%				37.609,00€		37.609,00€	37.609,00€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ. 58 ν. 4174/13 50%							
Τόκοι εκπρ. κατ. αρ. 53 ν. 4174/13 53 μήνες x 0,73% 38,69%							
Γενικό Σύνολο		3.871,10€		88.853,03€		88.853,03€	84.981,93€

Β. Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης που αναλογούν στον υπόχρεο βάσει Απόφασης:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Σύνολο Οριστικής Φορολογικής Υποχρέωσης
1	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	439.280,17€	0,00€	0,00€		0,00€
2	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	62.721,76€	0,00€	0,00€		0,00€
3	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	45.200,00€	12.844,06€	11.391,40€		24.235,46€
4	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	82.496,00€	29.414,92€	26.088,09€		55.503,01€
5	 - 28/11/17	Φόρου Εισοδήματος	2014	51.592,00€	17.857,50€	13.996,66€		31.854,16€
6	 - 28/11/17	Έκτακτη Εισφ. Ν. 3833/10	2010	439.280,17€	0,00€	0,00€		0,00€
7	 - 28/11/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011	62.721,76€	0,00€	0,00€		0,00€
8	 - 28/11/17	Πρόστιμο αρ. 54§1 ν. 4174/13	2010				0,00€	0,00€
9	 - 28/11/17	Πρόστιμο αρ. 54§1 ν. 4174/13	2011				100,00€	100,00€
Σύνολα					60.116,48€	51.476,15€	100,00€	111.692,63€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.