



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 12 / 2017

Αριθμός Απόφασης **6642**

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 24/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου Πειραιά οδός, τ.κ 18542, κατά των από 29/06/2017 και με αριθμούς,,καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, της υπ' αριθμ. /29-06-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς ν. 3833/2010, οικ. έτους 2010, καθώς και της υπ' αριθμ. /29-06-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2011 που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, καθώς και της από 17/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ειδικού κλιμακίου ελέγχου (άρθρου 6 ν. 3610/2007) επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ε' Πειραιά,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
Επί της από **24/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **03/07/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την με αριθ. πρωτ. **ΔΕΑ Β 1128297 ΕΞ 2015/02.10.2015** απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., συγκροτήθηκε **ειδικό κλιμάκιο ελέγχου** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **6** του ν. **3610/2007**, προκειμένου να ολοκληρώσει τον έλεγχο στον προσφεύγοντα, ο οποίος είχε ξεκινήσει από την υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (νυν ΣΔΟΕ) με την υπ' αριθμ.**/23-11-2012** εντολή ελέγχου, σε συνέχεια της οποίας, εκδόθηκε η υπ' αριθ.**/20-03-2014** εντολή ελέγχου από την ίδια υπηρεσία. Αντικείμενο του ελέγχου ήταν η διερεύνηση ανώνυμης καταγγελίας περί πόθεν έσχες και τοκογλυφίας. Ο προσφεύγων εντάχθηκε στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007, δεδομένου ότι κατά το έτος **2014** κατήγγειλε δωροδοκία, αποτέλεσμα της οποίας ήταν η επ' αυτοφόρω σύλληψη με την συνδρομή αστυνομικών οργάνων με προσημειωμένα χαρτονομίσματα, των υπαλλήλων που είχαν καταγγεληθεί.

Με την υπ' αριθμ.**/02-12-2015** **εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου του ειδικού κλιμακίου, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2006 – 2012 στον προσφεύγοντα, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 61, 62, 66 και 68 του ν. 2238/1994 και από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι διαπιστώσεις των ελεγκτών του ειδικού κλιμακίου, οι οποίες καταγράφονται στις από **07/06/2017** εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου: **1)** φορολογίας **εισοδήματος**, **2)** φορολογίας **ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης** ν. 3986/2011 και **3)** φορολογίας **έκτακτης εισφοράς** άρθρου 5 ν. 3833/2010, από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Από τον έλεγχο στα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, που διενεργήθηκε για τα **οικ. έτη 2011 – 2012**, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 § 2 του ν. 3610/2007 και λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η ατομική του επιχείρηση είχε περαιώσει μέχρι και το οικονομικό έτος 2010 με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 χωρίς να προκύπτουν νέα στοιχεία που δεν ήταν σε γνώση του ελέγχου κατά το χρόνο περαίωσης, **δεν προέκυψαν διαφορές** (ως σελ. 6-12 της έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος).
- Από τον περαιτέρω έλεγχο που διενεργήθηκε στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις του προσφεύγοντος και της συζύγου του, για τα οικονομικά έτη **2007 - 2014**, τα οποία σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και την τότε νομολογία και διοικητική πρακτική ήταν μη παραγεγραμμένα, διαπιστώθηκαν για το οικ. έτος 2011 διαφορές στο εισόδημα από ακίνητα του υπόχρεου (ως σελ. 12 – 15 της έκθεσης), μετά δε την άρση του τραπεζικού απορρήτου που ζητήθηκε από τον ίδιο τον έλεγχο και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών που απέστειλαν οι τράπεζες, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2006 έως 31/12/2013. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η πηγή ή η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από το ειδικό κλιμάκιο ελέγχου ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες, αφού ελήφθη υπόψη η απάντησή του προσφεύγοντος στο σημείωμα διαπιστώσεων, δεδομένου ότι δεν είχε απαντήσει στο αίτημα του ελέγχου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, διαπίστωσε ότι τα δηλωθέντα ανά χρήση εισοδήματά του, δεν συνάδουν με το σύνολο των ετήσιων πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου υπήγαγε τις εν λόγω αποκλίσεις σε φορολόγηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994.

Συγκεκριμένα, προκειμένου να υπολογιστούν τα ετήσια ποσά της προσαύξησης περιουσίας που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα, από τις κατ' έτος πρωτογενείς καταθέσεις

αφαιρέθηκαν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, τα λοιπά ετήσια δηλωθέντα εισοδήματά του και προστέθηκε ο φόρος που πληρώθηκε στη χρήση, ως ο πίνακας που ακολουθεί:

Οικονομικό Έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις (α)	Ακαθάριστα έσοδα ατομικής επιχ/σης (β)	Λοιπά Εισοδήματα (γ)	Καταβληθείς φόρος εισ/τος (δ)	Σύνολο α = (β) + (γ) - (δ)	Προσαύξηση περιουσίας (α) - (ε)
2007	1.610.098,17€	808.861,47€	50.387,86€	82.567,01€	776.682,32€	833.415,85€
2008	821.385,06€	748.659,56€	49.097,39€	56.117,35€	741.639,60€	79.745,46€
2009	444.177,40€	145.210,50€	92.930,22€	51.286,02€	186.854,70€	257.322,70€
2010	223.920,50€	73.161,81€	129.311,25€	27.635,84€	174.837,22€	49.083,28€
2011	255.687,96€	0,00€	155.560,28€	26.859,24€	128.701,04€	126.986,92€
2012	178.915,25€	60.818,64€	129.839,03€	58.309,59€	132.348,08€	46.567,17€
Σ ύ ν ο λ ο	3.534.184,34€	1.836.711,98€	607.126,03€	302.775,05€	2.141.062,96€	1.393.121,38€

Κατόπιν αυτών, οι ως άνω εκθέσεις ελέγχου, διαβιβάστηκαν στην αρμόδια για τη φορολογία του προσφεύγοντος ΔΟΥ Ε' Πειραιά, ο προϊστάμενος της οποίας εξέδωσε τις ακόλουθες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, που προσβάλλονται με την παρούσα:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2007	833.415,85 €	333.358,31 €		333.358,31 €
2	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2008	79.745,46 €	31.898,18 €		31.898,18 €
3	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2009	257.322,70 €	102.917,20 €		102.917,20 €
4	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	49.083,28 €	19.631,03 €		19.631,03 €
5	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	127.746,92 €	57.498,11 €		57.498,11 €
6	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	46.567,17 €	22.817,18 €		22.817,18 €
7	 - 29/06/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011		5.109,88 €		5.109,88 €
8	 - 29/06/17	Έκτακτη εισφ.ν.3833/10	2010		490,83 €		490,83 €
Σ ύ ν ο λ α				1.393.881,38 €	573.720,72 €	0,00 €	573.720,72 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007 και των διατάξεων του ν. 3888/2010 για την περαίωση εκ μέρους του των χρήσεων 2007, 2008 και 2009,
- 2) Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων, έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,
- 3) Ότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις των άρθρων **28 § 1,2** και **63 §§ 1, 2** του **ν. 4174/2013**,
- 4) Ότι δεν συντρέχει νόμιμη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως το τελευταίο εδάφιο αυτής εισηχθη με το άρθρο 15 του ν. 3888/2010, για συγκεκριμένες τραπεζικές συναλλαγές, όπως εξειδικεύονται στη συνέχεια της παρούσας,

1. Ως προς τον ισχυρισμό της παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 3610 /2007 και των διατάξεων του ν. 3888/2010 για την περαίωση εκ μέρους του των χρήσεων 2007, 2008 και 2009

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007, ο διενεργηθείς έλεγχος είναι **παράνομος**, δεδομένου ότι το κλιμάκιο ελέγχου όφειλε να ολοκληρώσει τον έλεγχο της ατομικής του επιχείρησης, η οποία όμως έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο μέχρι και τη χρήση 2006 και έχει περαιώσει τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 με τον ν.3888/2010, η δε αποδοχή του περιεχομένου του εκκαθαριστικού σημειώματος εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, δεδομένου ότι εξοφλήθηκε το σύνολο των φόρων που περιέχονται σ' αυτό.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 του **ν. 3610/2007** (Α' 258), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 77 § 2 του ν. 3842/2010 (Α' 58) ορίζεται ότι «1) Στην περίπτωση που καταγγελθεί από επιτηδεύματι ή άλλο φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, και πιστοποιηθεί με συμμετοχή της

αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η παροχή ανταλλάγματος απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις που επιδιωκόταν η συγκάλυψη. Ειδικά στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου, η κατά τα ανωτέρω απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση του ελεγχόμενου που είχε ήδη διαπιστωθεί στο πλαίσιο εκτέλεσης του διαταχθέντος ελέγχου ή περαιτέρω θα διαπιστωθεί στο πλαίσιο ολοκλήρωσης αυτού, εφόσον δεν είχε ολοκληρωθεί. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο έλεγχος ολοκληρώνεται από ειδικό κλιμάκιο ελέγχου που συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και αποτελείται από υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών ή και άλλων Υπουργείων ή Ν.Π.Δ.Δ. 2) Στις περιπτώσεις των δύο τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου, πέραν των οριζόμενων σε αυτά, δεν διενεργείται επίσης τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος στον καταγγέλλοντα επιτηδευματία για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση, καθώς και για τις επόμενες συνεχόμενες δύο (2) χρήσεις. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν αν πρόκειται για χρήσεις για τις οποίες διαπιστώνονται ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. από οποιονδήποτε άλλον έλεγχο. Ως ουσιαστικές παραβάσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω νοούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το είδος και την έκταση τους, καθώς και την τελική επίπτωση τους επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του ίδιου πιο πάνω άρθρου του Κ.Β.Σ.».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση:

- Η αρχική εντολή ελέγχου με α/α/23-11-2012, που εκδόθηκε από την Επιχειρησιακή Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ, δεν δεσμεύει ούτε και περιορίζει τον έλεγχο σε συγκεκριμένα οικονομικά έτη ή διαχειριστικές χρήσεις, καθόσον εκδόθηκε προκειμένου να ερευνηθεί η από 15.12.2011 καταγγελία,
- Ο προσφεύγων κατά το έτος **2014** κατήγγειλε δωροδοκία, αποτέλεσμα της οποίας ήταν η επ' αυτοφόρω σύλληψη με την συνδρομή αστυνομικών οργάνων με προσημειωμένα χαρτονομίσματα, των υπαλλήλων που είχαν καταγγεληθεί,
- Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, δεν επιτρέπεται ο τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος στο έτος της καταγγελίας και στα επόμενα δύο συνεχόμενα έτη, ήτοι εν προκειμένω, δεδομένου ότι η τρέχουσα κατά τη δωροδοκία χρήση αφορά το έτος **2014**, ορθώς δεν διενεργήθηκε έλεγχος στις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, από το ειδικό κλιμάκιο ελέγχου. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, δεν προέκυψαν νέα στοιχεία σχετικά με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (ως σελ. 6 της έκθεσης), ούτε αποτελεί νέο στοιχείο η ως άνω ανώνυμη καταγγελία, διότι τα νέα στοιχεία θα πρέπει να προσδιορίζουν φορολογητέα ύλη η οποία δεν θα είχε αποκαλυφθεί χωρίς αυτά. Αντίθετα η εν λόγω καταγγελία είναι **γενικόλογη**, καθόσον αναφέρεται γενικώς περί τοκογλυφίας.
- Στο αντίγραφο της ανώνυμης καταγγελίας, υπάρχει σχετική σημείωση του προϊστάμενου του ΣΔΟΕ, για το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και συνεπώς ορθώς ζητήθηκε η άρση του τραπεζικού απορρήτου από τον προϊστάμενο του ειδικού κλιμακίου, δεδομένου ότι το άνοιγμα των λογαριασμών ήταν ελεγκτική ενέργεια του αρχικού ελέγχου, που του είχε δοθεί από τις 16/12/2011, συνέχεια του οποίου αποτελεί ο έλεγχος του ειδικού κλιμακίου με την υπ' αριθμ./02-12-2015 εντολή ελέγχου,
- Με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑ Β 1128297 ΕΞ 2015/02.10.2015 απόφαση της ΓΓΔΕ, συγκροτήθηκε ειδικό κλιμάκιο ελέγχου, προκειμένου να ολοκληρώσει τον έλεγχο, για τα αντικείμενα και τις χρήσεις που διαλαμβάνονταν στην αρχική εντολή ελέγχου. Κατά τη χρήση 2012, οπότε εκδόθηκε η αρχική εντολή ελέγχου από το ΣΔΟΕ, οι χρήσεις που δεν είχαν παραγραφεί και υπήρχε δυνατότητα ελέγχου, ήταν οι χρήσεις από 2006 έως 2011. Συνεπώς, ορθώς διενεργήθηκε ο έλεγχος από το ειδικό κλιμάκιο στις χρήσεις 2006 – 2011, δεδομένου ότι αυτές οι χρήσεις σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαλαμβάνονταν στην αρχική εντολή ελέγχου του ΣΔΟΕ,
- Η περαίωση με το ν. 3888/2010, αφορούσε τους επιτηδευματίες, δηλαδή με τις διατάξεις του νόμου αυτού, περαιώνονταν τα φορολογικά αντικείμενα που απέρρεαν από τα βιβλία και τα στοιχεία του επιτηδευματία, και όχι τα εισοδήματά του από λοιπές πηγές όπως εισοδημάτων Α' πηγής κλπ, αλλά και εισοδημάτων από άγνωστη πηγή ή αιτία, για τα οποία υπήρχε η υποχρέωση αναγραφής τους στους κωδικούς 507 ή 508 της δήλωσης Ε-1. Συνεπώς ο έλεγχος από το ειδικό κλιμάκιο ορθώς διενήργησε έλεγχο στα λοιπά εισοδήματα του προσφεύγοντος μέχρι και τη χρήση 2009, δεδομένου ότι ο προσφεύγων με την περαίωση του ν. 3888/2010, είχε

περαιώσει μόνο τα φορολογικά αντικείμενα που απέρρεαν από τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης,

- Όπως ρητά προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007, η προστασία του εν λόγω άρθρου, αφορά ρητά και αποκλειστικά στον μη καταλογισμό προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων, όχι όμως στον μη καταλογισμό οιασδήποτε φορολογικής επιβάρυνσης, όπως είναι οι επίμαχες καταλογιστικές πράξεις, στις οποίες δεν έχουν καταλογιστεί πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις (βλ σχετικά και Απόστολο Λιόλιο σε “Δωροδοκία εφοριακών υπαλλήλων και κίνητρα ειλικρίνειας των φορολογούμενων”, σελ. 49, όπου ρητά αναφέρει ότι παρέχεται απαλλαγή από τα πρόστιμα, τις προσαυξήσεις και τις ποινικές κυρώσεις, όχι όμως απαλλαγή από τους διαφεύγοντες κύριους φόρους),

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, **ο έλεγχος από το ειδικό κλιμάκιο ελέγχου, διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007 (Α' 258)**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 77 § 2 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει **να απορριφθούν ως αβάσιμοι**.

2. Ως προς την Παραγραφή:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,

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 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 δημοσιεύσεως 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 περιέχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αφενός το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ζητήθηκε από τον ίδιο τον έλεγχο και αφετέρου οι πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν, προέρχονται από λογαριασμούς της ημεδαπής, σύμφωνα με την ως άνω νομολογία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας,

Επειδή τέλος, με την ΠΟΛ.1192/1.12.2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ η υπ' αριθμ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ, σύμφωνα με την οποία «η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012»,

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

- Δεν υπήρξαν άλλα νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετίας, και η ανώνυμη γενικόλογη καταγγελία που αναφέρεται γενικώς περί τοκογλυφίας δεν αποτελεί νέο στοιχείο, διότι τα νέα στοιχεία θα πρέπει να προσδιορίζουν φορολογητέα ύλη η οποία δεν θα είχε αποκαλυφθεί χωρίς αυτά.
- 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 οικ. έτη 2007, 2008, 2009 και 2010 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 2007, 2008, 2009 και 2010, 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 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ** που έγινε αποδεκτή από το διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την **ΠΟΛ 1192/01-12-2017,**
- Η ολοκλήρωση του ελέγχου από το ειδικό κλιμάκιο που προβλέπεται στο **άρθρο 6** του **ν. 3610/2007,** δεν παρατείνει την παραγραφή, δεδομένου ότι στις διατάξεις του νόμου αυτού, **δεν περιλαμβάνεται ειδικός χρόνος παραγραφής,**

το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του για τα οικ. έτη 2007, 2008, 2009 και 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 29/06/2017, 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, και ως εκ τούτου **παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων** που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και αφορούν τα παραγεγραμμένα έτη.

3. Ως προς τον ισχυρισμό της παραβίασης των διατάξεων των άρθρων 28 §§ 1,2 και 63 §§ 1, 2 του ν. 4174/2013

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρήλθε η προθεσμία του ενός (1) μηνός από την υποβολή του απαντητικού του υπομνήματος, χωρίς η αρμόδια Φορολογική Αρχή να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αντιθέτως εξέδωσε στις 29/06/2017 τις προσβαλλόμενες πράξεις, μετά την παρέλευση του ενός μηνός που επήλθε στις 20/11/2016,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **28** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1,...»**

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά την παρέλευση του ενός μηνός από την ημερομηνία κατάθεσης των εγγράφων απόψεων του προσφεύγοντος με το υπ' αριθμ./20-10-2016 υπόμνημά του, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του Ν. 4174/2013, πλην όμως αυτές εκδόθηκαν **εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος,** δεδομένων των **εκτεταμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν και συγκεκριμένα των εγγράφων που απέστειλε το ειδικό κλιμάκιο στη Δ/ση Ελέγχων του ΥπΟικ, στη μονάδα εσωτερικού ελέγχου του ΥπΟικ για τα οποία ανέμενε απαντήσεις, καθώς και του γεγονότος ότι ο φάκελος της υπόθεσης εστάλη στην αρμόδια ΔΟΥ για την έκδοση των οριστικών Πράξεων.** Περαιτέρω, **από τις ανωτέρω διατάξεις δεν ορίζεται**

αποκλειστική προθεσμία για την έκδοση των Οριστικών πράξεων, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, και επομένως ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους αυτών. Άλλωστε ο προσφεύγων, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την καθυστέρηση της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β του Κ.Δ.Δ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως νομικά αβάσιμος.

4. Ως προς τους ισχυρισμούς για τις πρωτογενείς καταθέσεις του οικ. έτους 2012

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/1994, για τις κατωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συνδίκαιοι	Αναλογούντα ποσά
1650	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	25/2/2011	1.000,00 €	1	1.000,00 €
1653	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15/3/2011	14.000,00 €	2	7.000,00 €
1665	2011	Eurobank	.....	.....	5/4/2011	50.000,00 €	1	50.000,00 €
1670	2011	Eurobank	.....	.....	7/4/2011	57.000,00 €	1	57.000,00 €
1673	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7/4/2011	6.000,00 €	2	3.000,00 €
1714	2011	Eurobank	.....	ΚΤΘ ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	20/5/2011	10.000,00 €	2	5.000,00 €
1717	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	30/5/2011	4.100,00 €	1	4.100,00 €
1737	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	17/6/2011	3.800,00 €	1	3.800,00 €
1759	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/6/2011	250,00 €	1	250,00 €
1798	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	22/7/2011	18.000,00 €	2	9.000,00 €
1801	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/7/2011	7.100,00 €	1	7.100,00 €
1823	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	19/9/2011	3.200,00 €	1	3.200,00 €
1827	2011	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	29/9/2011	1.500,00 €	1	1.500,00 €
1857	2011	Eurobank	.....	ΚΤΘ ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	22/11/2011	50.000,00 €	2	25.000,00 €
1868	2011	Eurobank	.....	ΡΟ EUR1965.25 FROM	14/12/2011	1.965,25 €	1	1.965,25 €
Σύνολα						227.915,25 €		178.915,25 €

4.1 Ως προς τις με α/α 1650, 1717, 1737, 1759, 1801, 1823 και 1827 καταθέσεις

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι με α/α 1650, 1717, 1737, 1759, 1801, 1823 και 1827 καταθέσεις συνολικού ποσού **20.950€**, αφορούν επανακαταθέσεις,

Επειδή όπως προκύπτει από τη σελ. 26 της έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος πριν από τον υπολογισμό των πρωτογενών καταθέσεων, είχε ήδη λάβει υπόψιν του επανακαταθέσεις ποσού 251.229,20€

Επειδή με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων ότι: «**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,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»,

Επειδή ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένα ποιες αναλήψεις επανακατέθεσε με τις επίμαχες πιστώσεις, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εδώ ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

4.2 Ως προς την με α/α 1665 κατάθεση της 05/04/2011 ποσού 50.000€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω πίστωση που κατατέθηκε από τονποσού 50.000€, αφορά μέρος τιμήματος από την πώληση οικοπέδου του στο Καματερό, για το οποίο δεν έχει γίνει ακόμα οριστικό συμβόλαιο, προσκομίζει δε και επικαλείται τις υπ' αριθμ.1/26-01-2009, 2/23-02-2009 και 3/19-03-2009 αποδείξεις είσπραξης από τον,

ποσού 10.000€, 133.612,68€ και 61.833,84€ αντίστοιχα (σχετ. 36, 37, 38), καθώς και την από 21/10/2011 αγωγή της

Επειδή με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... 3) Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα,....»

Επειδή τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία **δεν είναι ικανοποιητικά**, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκομίζει το προσύμφωνο πώλησης του οικοπέδου, από το οποίο προκύπτουν τα σχετικά ποσά της αξίας της πώλησης, του υπάρχοντος διακανονισμού τυχόν δόσεων κλπ. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται** ως αναπόδεικτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013** και της υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1095/2011** εγκυκλίου του Υπ. Οικ.

4.3 Ως προς την με α/α 1670 κατάθεση της 07/04/2011 ποσού 57.000€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω κατάθεση αφορά επιστραφέν ποσό από την, που είχε πληρώσει ο ίδιος για λογαριασμό της ως φόρο κληρονομιάς στη ΔΟΥ Α' Πειραιά, και της επεστράφη, μετά την υπ' αριθ. /2009 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, προσκομίζει δε και επικαλείται:

α) το υπ' αριθμ. 16848/16-07-2002 προσύμφωνο μεταβίβασης και εργολαβικό (**σχετ. 41**), από το οποίο προκύπτει (σελ. 57) ότι έχει ήδη συμφωνηθεί να πληρωθεί ο φόρος κληρονομιάς της από τον προσφεύγοντα, διότι υπήρχε κίνδυνος κατάσχεσης του ακινήτου,

β) Οκτώ διπλότυπα είσπραξης της ΔΟΥ Α' Πειραιά (**σχετ. 42**) και

γ) την υπ' αριθ. /2009 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (**σχετ. 43**), με την οποία γίνεται δεκτή η προσφυγή και ακυρώνεται η εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς της ΔΟΥ Α' Πειραιά,

Επειδή από τα προσκομισθέντα διπλότυπα, αποδεικνύεται ότι οι καταβολές έγιναν από τον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι σε όλα αναγράφεται «δια χειρός

Διπλότυπο		Αιτιολογία Διπλοτύπου	Καταβάλλον	Ποσό Οφειλής	Προσαυξήσεις & έξοδα	Συνολικό ποσό
α/α	Ημερομηνία					
Γ	30/4/2001	Κληρονομιά .....	.....	2.947,10 €		2.947,10 €
Γ	31/5/2001	Κληρονομιά .....	.....	2.947,10 €		2.947,10 €
Γ	29/6/2001	Κληρονομιά .....	.....	2.947,10 €		2.947,10 €
Δ	31/7/2001	Κληρονομιά .....	.....	2.947,10 €		2.947,10 €
Δ	29/8/2001	Κληρονομιά .....	.....	2.947,10 €		2.947,10 €
Ε	7/8/2002	Κληρονομιά .....	.....	14.735,50 €	1.989,30 €	16.724,80 €
Ε	30/4/2003	Κληρονομιά	Άγνωστος	14.735,50 €	2.652,39 €	17.387,89 €
ΣΤ	25/6/2003	Κληρονομιά .....	.....	26.523,96 €	3.021,54 €	29.545,50 €
Σύνολα				70.730,48 €	7.663,23 €	78.393,71 €

Επειδή από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι το συνολικό ποσό της οφειλής που καταβλήθηκε με τα ως άνω διπλότυπα είσπραξης, συμφωνεί με το ποσό της βεβαίωσης της ΔΟΥ Α' Πειραιά, το οποίο ανέρχεται σε 70.730,48€ (ως σελ. 2 της υπ' αρ /2009 απόφασης του Δ.Π.Π), οι δε καταβολές που έγιναν από τον προσφεύγοντα ανέρχονται σε **61.005,82€** (ήτοι 78.393,71€ - 17.387,89€)

Επειδή από τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων πράγματι κατέβαλε το ποσό των 61.005,82€ στη ΔΟΥ για λογαριασμό της, σύμφωνα δε με σύμβαση που είχε καταρτιστεί μεταξύ αυτής και του προσφεύγοντος, η οποία περιγράφεται στο εργολαβικό συμβόλαιο, ο προσφεύγων είχε αναλάβει την πληρωμή του φόρου κληρονομιάς του ακινήτου, και τα επιστραφέντα

ποσά ως αχρεωστήτως καταβληθέντα έπρεπε να επιστραφούν σε αυτόν. Επιπλέον, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της επίμαχης πίστωσης, το ποσό των 57.000€ κατατέθηκε από την Τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία κρίνονται ως **ικανοποιητικά**, δεδομένου ότι αποδεικνύουν ότι η επίμαχη πίστωση προέρχεται από επιστροφή χρημάτων από την Κα και όχι από άγνωστη πηγή ή αιτία και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει **δεκτός** ο σχετικός λόγος που επικαλείται ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του **οικον. έτους 2012**, το ποσό των **57.000€**, με αποτέλεσμα τον **μηδενισμό της προσαύξησης περιουσίας** που καταλογίστηκε στο έτος, ύψους 46.567,17€.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της **24/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής , με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Πειραιά οδός, τ.κ 18542, και την **ακύρωση** των από **29/06/2017** και με αριθμούς,,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ. **/29-06-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Έκτακτης Εισφοράς ν. 3833/2010**, οικ. έτους **2010**, καθώς και της υπ' αριθμ. **/29-06-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικ. έτους **2011** που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ε' Πειραιά,

A. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Εισόδημα Άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994							Αιτιολογία Διαγραφής
Οικονομικό Έτος	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης		
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
2007	833.415,85 €		833.415,85 €		0,00 €		Παραγραφή
2008	79.745,46 €		79.745,46 €		0,00 €		Παραγραφή
2009	257.322,70 €		257.322,70 €		0,00 €		Παραγραφή
2010	49.083,28 €		49.083,28 €		0,00 €		Παραγραφή
2011	126.986,92 €		126.986,92 €		0,00 €		Παραγραφή
2012	46.567,17 €		46.567,17 €		0,00 €		Ως κεφ.4.3 της παρούσας
Σύνολο	1.393.121,38 €		1.393.121,38 €		0,00 €		

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

Σύνολο Καταλογιζόμενων ποσών με βάση την παρούσα Απόφαση							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό
1	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2007	0,00 €	0,00 €		0,00 €
2	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2008	0,00 €	0,00 €		0,00 €
3	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2009	0,00 €	0,00 €		0,00 €
4	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	0,00 €	0,00 €		0,00 €
5	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	0,00 €	0,00 €		0,00 €
6	 - 29/06/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	0,00 €	0,00 €		0,00 €
7	 - 29/06/17	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011	0,00 €	0,00 €		0,00 €
8	 - 29/06/17	Έκτακτη εισφ.ν.3833/10	2010	0,00 €	0,00 €		0,00 €
Σύνολο				0,00 €	0,00 €		0,00 €

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

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

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.