



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα,

21/11/2017

Αριθμός απόφασης:

5968

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου Αίγινας (Θέση Μαραθώνα, Τ.Κ: 18010), με ΑΦΜ, κατά:

α) των υπ' αριθμ. /29.05.2017, /29.05.2017, /29.05.2017, /29.05.2017, /29.05.2017, /29.05.2017, /29.05.2017 και /29.05.2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., β) της υπ' αριθ. /29.05.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς (αρ.18 ν. 3758/2009) οικον. έτους 2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και γ) των υπ' αριθ. /29.05.2017 και /29.05.2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 ν.3986/21011) οικον. ετών 2011, και 2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ./29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017 και/29.05.2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

β) Την υπ' αριθ./29.05.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς (αρ.18 ν. 3758/2009) οικον. έτους 2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

γ) Τις υπ' αριθ./29.05.2017 και/29.05.2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 ν.3986/21011) οικον. ετών 2011, και 2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η επανεξέταση καθώς και τις από 15/05/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (άρθρων 66 και 67 του ν. 2238/1994), έκτακτης οικονομικής εισφοράς (άρθρου 18 του ν. 3758/2009) και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρων 29 και 30 του ν. 3986/2011).

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2002), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 6.296,52 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 7.555,82 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 13.852,34 €.

2) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 2.634,44 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 3.161,32 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.795,76 €.

3) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού

7.452,87 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 8.943,44 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 16.396,31 €.

4) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 52.568,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 63.081,68 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 115.649,74 €.

5) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 8.034,90 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 9.641,88 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.676,78 €.

6) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 156.108,93 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 187.330,72 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 343.439,65 €.

7) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 149.403,32 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 179.283,98 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 328.687,30 €.

8) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 13.489,62 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 16.187,54 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 29.677,16 €.

9) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 48.525,82 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 58.230,98 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 106.756,80 €.

10) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 19.569,13 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 23.091,58 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 42.660,71 €.

11) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 1.742,96 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.638,38 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.381,34 €.

12) Με την υπ' αριθμ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς (άρθ. 18 ν. 3758/2009) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, εισφορά ποσού 12.000,00€, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 14.400,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 26.400,00 €.

13) Με την υπ' αρ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ειδική εισφορά ποσού 5.018,31€, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 6.021,97 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.040,28€.

14) Με την υπ' αρ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ειδική εισφορά ποσού 1.287,15 €, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 1.518,84 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.805,99 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος κατόπιν της με αριθμ./01-07-2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. για τα **Οικ. Έτη 2001 – 2013** (Χρήσεις 2000 – 2012), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66, 67 και 67^Α του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) όπως ισχύουν.

Αιτία του διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος υπήρξαν τα αποτελέσματα του από 21/06/2016 διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2001-2013, που διενέργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στους γονείς του προσφεύγοντος, κ.κ. καικαι ειδικότερα το εισόδημα που προέκυψε κατ' άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994, από τον έλεγχο των πιστώσεων/ καταθέσεων των τραπεζικών τους λογαριασμών που περιέχονται σε ηλεκτρονικό αρχείο (CD), το οποίο παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αριθ. πρωτ./21-04-2015 έγγραφο και την υπ' αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 Παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και στους οποίους τραπεζικούς λογαριασμούς συμμετέχει ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος.

Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι από τον υπό κρίση έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος δεν προκύπτει η προέλευση/πηγή και αιτία των

πιστώσεων καταθέσεων του, προκειμένου να ελεγχθεί εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου και ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί που προέκυψαν από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών και **του αναλογούν ως συνδικαιούχου βάσει του ισομερούς επιμερισμού**, αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου τα ποσά αυτά λογίζονται ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ήτοι φορολογητέο εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση και έπρεπε να τα έχει δηλώσει ο προσφεύγων στον Πίνακα 4 – κωδικό 508, του Εντύπου Ε1, των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003 - 2013.

Οικονομικό Έτος	Ποσό καταθέσεων που δεν προκύπτει η προέλευση/ πηγή και αιτία τους	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα βάσει του ισομερούς επιμερισμού
2003	62.965,19€	15.741,30€
2004	45.630,00 €	11.407,50€
2005	77.900,00€	19.475,00€
2006	525.680,64€	131.420,16€
2007	80.349,00€	20.087,25€
2008	1.170.020,26 €	389.709,84€
2009	1.120.645,67€	373.548,56€
2010	123.260,25€	41.086,75€
2011	357.234,12€	119.997,13€
2012	145.880,00€	48.626,67 €
2013	29.076,70€	9.692,23€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ώστε να ακυρωθεί άλλως να μεταρρυθμιστεί η επιβολή εις βάρος του επιπλέον διαφορών από φορολογία και πρόστιμα συνολικού ποσού 1.064.220,16€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση της γενικής αρχής περί μη αναδρομικής επιβολής φόρου. Οι φορολογικές επιβαρύνσεις που του επεβλήθησαν κατόπιν του ελέγχου και κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 εδαφ. β' Ν.2238/1994 (προσαύξηση περιουσίας) και δη για το χρονικό διάστημα προ της 30^{ης}.09.2010, έχουν έρεισμα σε αντισυνταγματική διάταξη και ως τέτοιες θα πρέπει να τυχουν επανεξέτασης από την Υπηρεσία μας.

2. Παραβίαση της γενικής αρχής περί του βάρους απόδειξης. Η μετάθεση του βάρους απόδειξης από την φορολογούσα αρχή, που εν τέλει έχει πλέον στη διάθεσή της έναν πολύ

εξελιγμένο μηχανισμό για την αποκάλυψη της φορολογητέας ύλης, στον φορολογούμενο, που διαθέτει σαφώς πιο περιορισμένα μέσα και δυνατότητες, συνεπάγεται την επιβολή μιας υποχρέωσης που εκ των πραγμάτων είναι αδύνατο να εκπληρωθεί,

3. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και πράξεων επιβολής προστίμων για τις χρήσεις προ του 2010.

4. Εσφαλμένη κρίση περί μη παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου καθώς οι τραπεζικές καταθέσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68§2, προκειμένου να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής. Επιπλέον, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής ούτε και της εικοσαετούς παραγραφής του άρθρου 36 παρ. 3 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), καθώς, κατά τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 Ν.4174/2013, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 («Παραγραφή») εφαρμόζονται εάν κατά τη θέση αυτού σε ισχύ (01.01.2014) το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

5. Εσφαλμένος ο ισομερής επιμερισμός των κατ' Έλεγχο προκυψάντων διαφορών σε όλους τους συνδικαιούχους των ελεγχόμενων εν προκειμένω τραπεζικών λογαριασμών και όχι αποκλειστικώς στους γονείς τουκαι Σύμφωνα με την από 25/07/2016 βεβαίωση της Τράπεζα Alpha Bank, όπου ρητά αναγράφεται ότι για τις σε αυτή αναφερόμενες πενήντα τέσσερις (54) συναλλαγές συνολικού ύψους 11.739.811,29€, που έχουν πραγματοποιηθεί στους τηρούμενους λογαριασμούς στην ως άνω Τράπεζα, η επί των παραστατικών τεθείσα υπογραφή πελάτη είναι όμοια με το δείγμα υπογραφής της μητέρας του, που τηρείται στα αρχεία της Τράπεζας. Ως εκ τούτου, προκύπτει από την ως άνω βεβαίωση ότι το συντριπτικό μέρος των συναλλαγών γινόταν από εκείνη και μόνον και όχι από τον προσφεύγοντα και την αδερφή του, που είχαν τεθεί ως απλοί συνδικαιούχοι στους λογαριασμούς για λόγους ασφαλείας.

6. Δικαιολόγηση πιστώσεων που αφορούν συναλλαγές οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί από τη μητέρα τουκατόπιν βεβαίωσης της υπογραφής της επί των σχετικών παραστατικών αυτών.

7. Δικαιολόγηση πιστώσεων που συνιστούν επανακαταθέσεις από πρότερες αναλήψεις. 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».

8. Δικαιολόγηση πιστώσεως ποσού 518.643,26€ στις 30.07.2007 στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,και Η ως άνω πίστωση αποτελεί προϊόν μέρους τιμήματος από τη μεταβίβαση της υπό στοιχεία Κ-3 κατοικίας στη Βούλα Αττικής (συμβολή οδών), ανήκουσας κατά την ψιλή κυριότητα στον προσφεύγων και κατά την επικαρπία στη μητέρα του,, προς τον, έναντι συνολικού τιμήματος 850.000,00€.

9. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 430.000,00€ στις 30.12.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,και Η ως άνω εγγραφή ποσού 430.000,00€ στις 30.12.2008, συνιστά κατάθεση επιταγής που είχε εκδοθεί από τη μητέρα του την προηγούμενη, 29.12.2008, όπως αποδεικνύεται και από την ως άνω περιγραφόμενη βεβαίωση της Τράπεζας Alpha Bank στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank.

10. Δικαιολόγηση πίστωσης του ποσού των 300.000,00€ στις 13.06.2008 στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,και Όπως προκύπτει από τις από 25.07.2016 και 27.07.2016 βεβαιώσεις της Τράπεζας Alpha Bank, όπου τηρείται ο πρώτος ως άνω σχετικός ελεγχόμενος λογαριασμός, η πίστωση των 300.000,00€ συνιστά κατάθεση επιταγής άλλης Τράπεζας από τη μητέρα του, το σώμα της οποίας προσκομίζει ενώπιόν μας. Συγκεκριμένα πρόκειται για την με αριθμό-7/12.06.2008 επιταγή της Τράπεζας FBBank ποσού τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (300.000,00€). Το ποσό αυτό αφορά προκαταβολή μέρους συμφωνηθέντος τιμήματος από την εταιρεία «.....», δυνάμει του υπ' αριθμ. 4.472/25.07.2008 Συμβολαίου Αγοραπωλησίας Καθέτου Ιδιοκτησίας του Συμβολαιογράφου Αθηνών, ποσού 376.136,46€, ως και η αντικειμενική αξία του ακινήτου. Το τίμημα για τη μεταβιβαζόμενη οικία συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών στο συνολικό ποσό των 870.000,00€,

11. Δικαιολόγηση πιστώσεως ποσού 639.354,00€ στις 15.05.2007 στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τους,καιαπό πωλήσεις μετοχών στο όνομα της μητέρα του, που για το εισόδημα που προέκυπτε από τις εν λόγω πωλήσεις δεν υπήρχε υποχρέωση δήλωσης, αλλά φορολογούνταν στην πηγή τους.

12. Δικαιολόγηση πιστώσεων 2, 4, 6-8, 10-12, 14, 16 και 18-20 συνολικού ποσού 35.920,00€ από τις 03.02.2003 έως τις 10.12.2003, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,,καιπου **συνιστούν αμοιβές του από την εταιρεία «.....» εκ της ιδιότητας του ως μέλους του Διοικητικού Συμβουλίου**, δυνάμει του από 25.06.2002 Πρακτικού του Δ.Σ. για Συγκρότηση αυτού σε σώμα (ΦΕΚ ΑΕ/ΕΠΕ/17.01.2003)

13. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 7.000€ στις 22.05.2008 στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καιπου αφορά συναλλαγή η οποία έχει πραγματοποιηθεί από τη μητέρα του, όπως αποδεικνύεται δυνάμει του σχετικού παραστατικού που φέρει την υπογραφή της.

14. Δικαιολόγηση πιστώσεων 1, 5-7, 9-11, 14-15 και 17-20 συνολικού ποσού 43.400,00€ από τις 08.01.2004 έως τις 13.12.2004, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,,καικαθώς συνιστούν καταθέσεις μετρητών από τη μητέρα του, για πληρωμή στεγαστικών δανείων στην Τράπεζα Alpha Bank.

15. Δικαιολόγηση πίστωσης του ποσού των 5.360,00€ στις 03.04.2008 στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς, συνιστά κατάθεση επιταγής στο όνομά της αδερφής τουαπό την εταιρεία «.....» ως εξαγορά μεριδίων συμβολαίου.

16. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 10.000,00€ στις 18.07.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 200.302,86€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

17. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 12.879,81€ στις 01.08.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 477.379,81€€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

18. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 15.365,47€ στις 08.08.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 460.365,47€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

19. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 5.505,07€ στις 18.08.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 445.505,07€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

20. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 15.188,12€ στις 22.08.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 440.188,12€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

21. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 15.338,41€ στις 29.08.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 425.338,41€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

22. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 10.000,00€ στις 05.09.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 410.325,75€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

23. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 10.644,51€ στις 12.09.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 400.644,51€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

24. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 15.000,00€ στις 19.09.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 390.309,85€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

25. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 8.000,00€ στις 10.10.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 601.041,51€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

26. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 26.539,24€ στις 17.10.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 581.539,24€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

27. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 20.000,00€ στις 24.10.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 550.404,25€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

28. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 10.000,00€ στις 31.10.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 530.783,89€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

29. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 5.000,00€ στις 07.11.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,καικαθώς έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 506.141,44€ την ίδια ως άνω ημερομηνία.

30. Δικαιολόγηση πιστώσεων ποσών 4.000,00€ στις 30.12.2008 και 4.000,00€ στις 31.12.2008, στους υπ' αριθμόν και λογαριασμούς Alpha Bank αντίστοιχα, με συνδικαιούχους τους καιο πρώτος και,καιο δεύτερος καθώς συνιστά κατάθεση από τη μητέρα του για πληρωμή δανείου μέσω μεταφοράς του ίδιου ποσού «μεταξύ λογαριασμών του ιδίου»,

31. Δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 514,50€ στις 29.03.2010, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τους καιπου συνιστά δεδουλευμένες αποδοχές (ΔΩΡΟ ΠΑΣΧΑ) για την εργασία που παρείχε για τη χρονική περίοδο από τον Μάιο του έτους 2008 έως τον Φεβρουάριο του έτους 2016 στην ανώνυμη εταιρεία «.....».

32. Δικαιολόγηση πιστώσεων 1, 3, 6 και 9-16 συνολικού ποσού 30.390,00€ από τις 14.01.2009 έως τις 15.12.2009, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τους,καικαθώς, συνιστούν

καταθέσεις μετρητών από τη μητέρα του, για πληρωμή στεγαστικών δανείων στην Τράπεζα Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK).

33. Δικαιολόγηση πιστώσεων 1-2, 5 και 8-15 συνολικού ποσού 28.420,99€ από τις 14.01.2010 έως τις 17.12.2010, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τους,καικαθώς συνιστούν καταθέσεις μετρητών από τη μητέρα του, για πληρωμή στεγαστικών δανείων στην Τράπεζα Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK).

34. Δικαιολόγηση πιστώσεων 1-4, 6-7, 9 και 11-13 συνολικού ποσού 26.575,00€ από τις 12.01.2011 έως τις 20.12.2011, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τους,καικαθώς συνιστούν καταθέσεις μετρητών από τη μητέρα του, για πληρωμή στεγαστικών δανείων στην Τράπεζα Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK).

35. Δικαιολόγηση πιστώσεων 1-2, 4, 6 και 8-14 συνολικού ποσού 28.216,70€ από τις 18.01.2012 έως τις 30.11.2012, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τους,καικαθώς συνιστούν καταθέσεις μετρητών από τη μητέρα τους, για πληρωμή στεγαστικών δανείων στην Τράπεζα Πειραιώς (πρώην MARFIN-ΕΓΝΑΤΙΑ BANK).

36. Ρητή επιφύλαξη της για προσκόμιση και επίκληση επιπλέον στοιχείων.

37. Κατά τη χρέωση της παρούσης, όπως γίνει συσχετισμός με την με αριθμό πρωτοκόλλου/27.07.2016 κοινή ενδικοφανή προσφυγή των γονιών του ενώπιον της Υπηρεσίας μας που αφορά στους ίδιους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Ως προς τους ισχυρισμούς 3 και 4 περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων

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

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66§§1^α και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α)προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και

σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, στο άρθρο **18§ 3δ του ν. 3758/2009** ορίζεται :

«3. δ. Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε, καθώς και του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο **4 παρ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011** ορίζεται :

«Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.».

Και με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται πιο συγκεκριμένα ότι:

«Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή

- α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις
- β) τα φύλλα ελέγχου και
- γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Ως εκ τούτου η βεβαίωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βασίζεται στους τίτλους βεβαίωσης της φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς ως προς τον χρόνο παραγραφής ακολουθεί τα οριζόμενα στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της **Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος ότι:

Σκέψη 6: «Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το

άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: “1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε”. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων».

Σκέψη 7: «Επειδή, κατά το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) «1. 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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 [δηλαδή σε περίπτωση περιελεύσεως στην φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων] 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατουμένων φόρων το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ίδιου Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας [...] 2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν [...]»

Σκέψη 8: «Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: **Άρθρο 11 του ν. 3513/2006** (Α' 265): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12. 2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και

εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008 [...]». **Άρθρο 29 του ν. 3697/2008** (Α' 194): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». **Άρθρο 10 του ν. 3790/2009** (Α' 143): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». **Άρθρο 82 του ν. 3842/2010** (Α'58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010»

Σκέψη 9: «Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: **Άρθρο 12 § 7 του ν. 3888/2010** (Α' 175), ... **Άρθρο 18 § 2 του ν. 4002/2011** (Α' 180) ... **Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012** (Α' 249) ... **Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013** (Α' 81) ... **Άρθρο 22 του ν. 4203/2013** (Α' 235) ... **Άρθρο 87 του ν. 4316/2014** (Α' 270) ... **Άρθρο 22 του ν. 4337/2015** (Α' 129) ... **Άρθρο 61 § 8 του ν. 4410/2016** (Α'141) ... **Άρθρο 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) ...».

Σκέψη 10: «Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) 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».

Επειδή, με την εν λόγω απόφαση, του ΣτΕ κρίθηκαν **ως αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που

περιλαμβάνονται στη **σκέψη 8** της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1154/2017**, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, αναφέρεται:

«Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες:

1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα [άρθρα 84](#) του ν. [2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.) και [57](#) του ν. [2859/2000](#) (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα ([άρθ.102](#) ν.[2961/2001](#)) για χρήσεις μέχρι

31/12/2014.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθ. 36](#) του ν. [4174/2013](#) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της [παρ. 11 του άρθ. 72](#) του ίδιου νόμου, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η [ΠΟΛ.1142/15.9.2016](#) και η [ΠΟΛ.1088/2017](#)), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

δ) Σε κάθε περίπτωση, τα οριζόμενα στις παρ. 1, 2, 3, 4 και 6 της με αριθ. [ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016](#) (Β' 4270/30.12.2016) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, περί καθορισμού των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν το έτος 2017 και ειδικότερα περί της δυνατότητας ανακατάταξης των υποθέσεων σε σειρά προτεραιότητας, έχουν εφαρμογή και εν προκειμένω.

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.».

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε ([2238/1994](#)), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

«Σκέψη 12. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του [άρθρου 72 παρ. 11](#) εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 13 παρ. 6](#) του ν. [3522/2006](#), που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή.

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β\)](#) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής,

(α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,

(β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣΤΕ 2426/2002).

Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών.

Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη

φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργείται έλεγχος στον προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθ./01-07-2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής υπήρξαν τα αποτελέσματα του από 21/06/2016 μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2001-2013, που διενέργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στους γονείς του προσφεύγοντος, κ.κ. και και ειδικότερα το εισόδημα που προέκυψε κατ' άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994, από τον έλεγχο των πιστώσεων/ καταθέσεων των ημεδαπών τραπεζικών τους λογαριασμών που περιέχονται σε ηλεκτρονικό αρχείο (CD), το οποίο παραδόθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αριθ. πρωτ./21-04-2015 έγγραφο και την υπ' αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013 Παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και στους οποίους ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς συμμετέχει ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος.

Επειδή, από τον έλεγχο των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών που **συνδικαιούχος** είναι ο προσφεύγων προέκυψαν πιστώσεις / καταθέσεις των οποίων η προέλευση/πηγή και αιτία δεν αιτιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, (ο προσφεύγων **δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ./13-09-2016 Αίτημα παροχής Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Μ.** για προσκόμιση όποιων στοιχείων διέθετε για την δικαιολόγηση και τεκμηρίωση της πηγής προέλευσης των πιστώσεων / καταθέσεων των τραπεζικών της λογαριασμών, επίσης δεν απάντησε στο υπ' αριθ./13-10-2016 **Σημείωμα Διαπιστώσεων** του άρθρου 28 του ν.4174/2013) προκειμένου να ελεγχθεί εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου τα ποσά αυτά (κατά το μέρος που του αναλογούν βάσει του ισομερούς επιμερισμού) λογίζονται ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, και ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. ετών 2003 -2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων **72§11 του ν.4174/2013 και 84§1 του ν.2238/1994**, η έκδοση οριστικών πράξεων **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο**

Πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής που αναφέρονται στις σκέψεις 8 και 9 της προαναφερόμενης υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερόμενη υπ' αριθμ.2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, τα υπό έλεγχο στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

Επειδή, από τα δεδομένα του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ δεν προέκυψε θέμα εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 2011, 2012 και 2013.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέκυψε ότι το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) ο προσφεύγων δε δήλωσε εισοδήματα ύψους 373.548,56€ και με την υπ' αριθ./15-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη χρήση αυτή, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 149.403,32 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 179.283,98 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 328.687,30 €

Επειδή, ο προσφεύγων απέκρυψε φορολογητέα εισοδήματα στα οποία αναλογεί φόρος που υπερβαίνει το διαχειριστικό έτος 2008 τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ διέπραξε φοροδιαφυγή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013 η οποία μεν διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, αλλά κατά τη θέση αυτού σε ισχύ (01/01/2014), το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36§3 που ορίζουν ότι για **περιπτώσεις φοροδιαφυγής** η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση Πράξεων διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου για τις χρήσεις προ του 2010 έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων ως άνω ισχυρισμός γίνεται μερικώς δεκτός και συγκεκριμένα:

- Για τις **χρήσεις 2002 , 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007** (οικονομικά έτη 2003 **2004, 2005, 2006, 2007 και 2008**), το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών Πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος παραγράφηκε την 31/12/2008 , την 31/12/2009, την 31/12/2010, την 31/12/2010, την 31/12/2011, 31/12/2012 και την 31/12/2013 αντίστοιχα.

- Για τη **χρήση 2008** (οικονομικό έτος 2009), καθόσον ο προσφεύγων διέπραξε φοροδιαφυγή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013, το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται μετά από 20 έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, ήτοι 31/12/2029.

- Για τις **χρήσεις 2009 και 2010** (οικονομικά έτη 2010 και 2011), το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση οριστικών Πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος παραγράφηκε την 31/12/2015 και 31/12/2016 αντίστοιχα.

Επειδή, γίνεται δεκτός όπως πιο πάνω αναφέρουμε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής των χρήσεων **2002 , 2003, 2004, 2005, 2006 ,2007, 2009 και 2010, παρέλκει η εξέταση των άλλων ισχυρισμών γι αυτές τις χρήσεις .**

Ως προς τον 1° ισχυρισμό περί Παραβίασης της γενικής αρχής περί μη αναδρομικής επιβολής φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί,

φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

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 Κ.Φ.Ε.

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.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

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, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψη 15 και 21β) ΣτΕ αναφέρει: «Ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέρια επάγγελμα. Συνεπώς, η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα,

προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.».

Επομένως, έχει κριθεί και νομολογιακά από το Ανώτατο Δικαστήριο της χώρας ότι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εφαρμογής της ως άνω διάταξης μόνο για προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία (30/09/2010) και εφεξής είναι αβάσιμος.

Ως προς τον 2 ισχυρισμό περί Παραβίασης της γενικής αρχής περί του βάρους απόδειξης.

Επειδή, επιπρόσθετα, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψεις 8 και 9) ΣτΕ αναφέρει: «η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού.

Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη

διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, 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 είτε (δ) Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, τα ως άνω αναφέρονται και στην πρόσφατη ΣτΕ 2934/2017 (σκέψη 10) .

Επομένως, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα είναι σύμνομη η υποχρέωση ανταπόδειξης και αιτιολόγησης της εκάστοτε «αγνώστου πηγής» κατάθεσης να ανήκει στο φορολογούμενο και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Ως προς τον 5° και 6° Ισχυρισμό περί εσφαλμένου ισομερή επιμερισμού

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 18 της ΠΟΛ 1033/ Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2013 εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε. που εκδόθηκε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων εμβασμάτων «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή επικαλείται ότι πραγματική και μοναδική δικαιούχος των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων και η

αδερφή του, είναι συνδικαιούχοι, τυγχάνει η μητέρα τους, Ο προσφεύγων και η αδερφή του, **έχουν τοποθετηθεί ως συνδικαιούχοι για λόγους ασφαλείας και μόνον**, όπως συμβαίνει κατά τη συνήθη πρακτική που αφορά τη συντριπτική πλειοψηφία των τραπεζικών λογαριασμών οικογενειών και όπως αποδεικνύεται από το σύνολο των παραστατικών και των σχετικών εγγράφων που προσκομίζουν, ουδεμία ουσιαστική ανάμειξη είχαν στις δια των λογαριασμών αυτών γενόμενες συναλλαγές, πέραν όσων έχουν σχέση μόνο με την αγοραπωλησία ακινήτων, κάτι που έχουν δηλώσει ρητά οι γονείς της επανειλημμένως με Υπεύθυνες Δηλώσεις τους που τους ζητήθηκαν από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αλλά και ειδικώς η μητέρα του στην υπ' αριθμόν 6977/15.04.2016 Ένορκη βεβαίωση ενώπιον του Συμβολαιογράφου Αθηνών (σχετικό 4).

Επειδή, προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού, ο προσφεύγων προσκομίζει στην Υπηρεσία μας, το από 25/07/2016 έγγραφο της Τράπεζας Alpha Bank (σχετικό 5) το οποίο χορηγήθηκε στη μητέρα του κατόπιν αίτησής της και αναφέρει ότι για τις σε αυτή αναφερόμενες πενήντα τέσσερις (54) συναλλαγές συνολικού ύψους 11.739.811,29€ που έχουν πραγματοποιηθεί μεταξύ άλλων σε λογαριασμούς της τράπεζας, στα αντίγραφα των παραστατικών στη θέση υπογραφής πελάτη, η υπογραφή είναι όμοια με το δείγμα υπογραφής της μητέρας της που τηρείται στα αρχεία της τράπεζας.

Σχετικά με τα κάτωθι ποσά της χρήσης 2008 :

Ημερομηνία	Αριθμός λογαριασμού Alpha Bank	Περιγραφή Συναλλαγής	Ποσό	ποσό που καταλογίστηκε από τον έλεγχο μετά τον επιμερισμό
13/06/2008		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	300.000,00 €	100.000,00 €
15/04/2008		ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.000,00 €	1.666,67 €
08/08/2008		ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15.365,47 €	5.121,82 €
18/08/2008		ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.505,07 €	1.835,02 €
17/10/2008		ΚΑΤΑΘΕΣΗ	26.539,24€	8.846,41 €

Επειδή, το από 25/07/2016 έγγραφο της Τράπεζας Alpha Bank που επικαλείται ο προσφεύγων δεν αποτελεί νέο στοιχείο για την Υπηρεσία μας, καθώς το είχαν επικαλεστεί και οι γονείς του προσφεύγοντος στην από 27/06/2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή που κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 4504/27-12-2016 Απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της ως άνω προσφυγής έχει κριθεί ότι :

« Ως προς την προέλευση της πίστωσης του ποσού των **300.000,00 € στις 13.06.2008**, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,και(καταλογισμός 1/3 στην), καθώς και την δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 270.000,00 € στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τη κ. και τη θυγατέρα της(καταλογισμός 1/2 στην), οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι: «το ποσό αυτό αφορά προκαταβολή μέρους συμφωνηθέντος τιμήματος από την εταιρεία «.....», δυνάμει του υπ' αριθμ. 4.472/25.07.2008 Συμβολαίου Αγοραπωλησίας Καθέτου Ιδιοκτησίας του Συμβολαιογράφου Αθηνών ποσού 376.136,46 €, ως και η αντικειμενική αξία του ακινήτου. Εν προκειμένω, το τίμημα για την μεταβιβαζόμενη οικία συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών στο συνολικό ποσό των

870.000,00 €, καταβλητέο ως εξής: α) ποσό 270.000,00€ από επιταγή σε διαταγή του Διευθυντή και νομίμου εκπροσώπου της αγοράστριας εταιρείας, η οποία κατατέθηκε στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Πειραιώς (πρώην MARFIN ΕΓΝΑΤΙΑ BANK), με συνδικαιούχους τη κ. και τη θυγατέρα της, β) ποσό 300.000,00 € από την ως άνω αναφερόμενη επιταγή, γ) ποσό 300.000,00 € από επιταγή σε διαταγή της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους την και τα τέκνα τουςκαι Από πάντα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι το αληθές συνολικό τίμημα που συμφωνήθηκε και πράγματι καταβλήθηκε από τον αγοραστή ήταν αυτό των 870.000,00 € και όχι το αναγραφόμενο στο υπ' αριθμόν 4472/2008 συμβόλαιο ποσό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ως εκ τούτου δε οι πιστώσεις των σχετικών τραπεζικών λογαριασμών με το ποσό των 270.000,00€ και 300.000,00€ αιτιολογείται πλήρως.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα υποβαλλόμενα έγγραφα, δυνάμει του υπ' αριθμ. 4.472/25.07.2008 Συμβολαίου Αγοραπωλησίας Καθέτου Ιδιοκτησίας του Συμβολαιογράφου Αθηνών η, ιδιοκτήτρια κατά πλήρη κυριότητα της υπό στοιχεία Κ-2 κατοικίας στη Βούλα Αττικής (συμβολή οδών) πώλησε αυτήν στην εταιρεία «.....» ΑΦΜ αντί εμφανιζόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος 376.136,46 ευρώ, εκ των οποίων 76.136,46 ευρώ καταβλήθηκαν με μετρητά και το ποσό των 300.000,00 € με την είσπραξη της υπ' αριθμ.-1/23-07-2008 Επιταγής, εκδόσεως της F.B.B., ποσού 300.000,00 €, σε διαταγή (εκδότης) «.....» ΑΦΜ (δεν είναι η αγοράστρια του ακινήτου), για την οποία προσκομίστηκε το σώμα της, ενώ το συγκεκριμένο δικαιολογητικό/παραστατικό δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου και δεν αξιολογήθηκε κατά την σύνταξη της από 21/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.

Επειδή, στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας βρέθηκαν κατατεθειμένα και τα παρακάτω ποσά για τα οποία, όσον αφορά: Α) το ποσό των 300.000,00 ευρώ (α/α εγγραφής/πίστωσης 7^Α/13-6-2008, του ΠΙΝΑΚΑ 26, Λογ/σμός Νο, της ALPHA BANK), για την αιτιολόγηση του οποίου η προσφεύγουσα κ. επικαλείται, ότι προέρχεται από την πώληση ακινήτου σύμφωνα με το υπ' αριθ. 4.472/25.07.2008 Συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου Αθηνών, και συγκεκριμένα ότι αφορά μέρος της διαφοράς μεταξύ της δηλωθείσας αντικειμενικής τιμής (376.136,46 €) που αναγράφεται στο Συμβόλαιο και της εμπορικής πραγματικής αξίας (870.000,00 €), συνυποβάλλοντας για τον σκοπό αυτό με την Προσφυγή το υπ' αριθμ. 13 Συνημμένο δικαιολογητικό, ήτοι Βεβαίωση της ALPHA BANK, για την κατάθεση στις 13/06/2008 Επιταγής άλλης τράπεζας, ποσού 300.000,00 ευρώ, στον Λογ/σμό Alpha Bank No, και με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 153113 ΕΙ 2016 ΕΜΠ/27-10-2016 Υπόμνημα προσκόμισε το σώμα της επιταγής της FBBank με αρ.-7 σε διαταγή της «.....» ΑΦΜ (η οποία δεν είναι η αγοράστρια του ακινήτου, όμως με δική της επιταγή Νο-1 της ίδιας τράπεζας FBBANK εξοφλήθηκε και από το αναγραφέν στο συμβόλαιο τίμημα, το ποσό των 300.000€) η οποία κατατέθηκε στον ως άνω λογαριασμό τα οποίο, δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου και δεν αξιολογήθηκε κατά την σύνταξη της από 21/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και

Β) το ποσό των 270.000,00 ευρώ (α/α εγγραφής/πίστωσης 8/07-05-2008, του ΠΙΝΑΚΑ 23, Λογ/σμός, της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ), για την αιτιολόγηση του οποίου η προσφεύγουσα κ. επικαλείται, ότι προέρχεται από την πώληση του ιδίου ακινήτου, συνυποβάλλοντας για τον σκοπό αυτό με την Προσφυγή το υπ' αριθμ. 14 Συνημμένο δικαιολογητικό, ήτοι Τραπεζικό

Αποδεικτικό της τράπεζας MARFIN – EGNATIA (νύν τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ), με ημερομηνία 07/05/2008, για την Κατάθεση στον Λογ/σμό Νο, της υπ' αριθμ.-0/06-05-2008 Επιταγής, εκδόσεως της F.B.B, ποσού 270.000,00€, σε διαταγή (εκδότης) κ. (νόμιμος εκπρόσωπος και διευθυντής της «.....» σύμφωνα με το με αρ. 4472/25-7-2008 συμβόλαιο και που παραπάνω αναφέρεται), με συνημμένο το σώμα της Επιταγής, το οποίο, δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου και δεν αξιολογήθηκε κατά την σύνταξη της από 21/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.

Επειδή και για τα δύο ποσά αυτά σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν κρίνουμε ότι αποτελούν αδήλωτο τίμημα πώλησης της υπό στοιχεία Κ-2 κατοικίας στη Βούλα Αττικής (συμβολή οδών), ανήκουσας κατά πλήρη κυριότητα στην Τα ποσά αυτά δεν έχουν τα χαρακτηριστικά της προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ερμηνεύτηκε από την Σ.τ.Ε. 884/2016 καθώς οι διατάξεις αυτές αναφέρονται 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. Διάφορο θέμα αποτελεί– εφόσον προκύπτει– η φορολόγηση του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων από την ανέγερση και πώληση της ως άνω κατοικίας, για τα οποία οφείλει να μεριμνήσει η αρμόδια ελεγκτική αρχή , λαμβάνοντας υπόψη τις περί παραγραφής διατάξεις σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 68 παρ2. του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο ισχυρισμός αυτός προκύπτει βάσιμος και τα ποσά αυτά της προσαύξησης της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ως εισόδημα «Ζ» πηγής των 570.000,00 ευρώ **πρέπει να διαγραφούν από την διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της**

.....

.....

Ως προς την δικαιολόγηση **πίστωσης ποσού 15.365,47 € στις 08.08.2008**, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,και, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «*Η ως άνω πίστωση, ποσού 15.365,47 € στις 08.08.2008, στον ως άνω λογαριασμό, έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 460.365,47 € την ίδια ως άνω ημερομηνία. Τούτο αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι την ίδια ημέρα, ήτοι στις 08.08.2008, μετά την ως άνω πρόωρη ανάληψη και εν συνεχεία την πίστωση - κατάθεση του εν λόγω ποσού των 15.365,47 € στον ως άνω λογαριασμό της β' εξ ημών, το υπόλοιπο ποσό της άνω αναφερόμενης προθεσμιακής κατάθεσης τέθηκε σε νέο λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 445.000,00 € (460.365,47 € - 15.365,47 €). Επομένως, το ως άνω ποσό δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση, όπως εσφαλμένα εξήγαγε ο Έλεγχος και ως εκ τούτου δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως διαφορά φορολογητέου εισοδήματος του Οικονομικού Έτους 2009.*».

Επί του ισχυρισμού αυτού, ο έλεγχος αναφέρει ότι «Ήδη με την κατατεθείσα Προσφυγή της η κ. επικαλείται ότι το ποσό των 15.365,47 ευρώ (α/α εγγραφής/πίστωσης 13/08-08-2008, του ΠΙΝΑΚΑ 26, Λογ/σμός Νο, της ALPHA BANK, προέρχεται από κατάθεση μέρους του ποσού που προέκυψε από την Πρόωρη Ανάληψη Λογαριασμού Προθεσμιακής Κατάθεσης συνολικού ποσού 460.365,47 € στις 8/8/2008, ήτοι την Κατάθεση ποσού 15.365,47 € και την εν συνεχεία επανατοποθέτηση την ίδια ημέρα σε Προθεσμιακή Κατάθεση του υπολοίπου ποσού των

445.000,00 €, συνυποβάλλοντας για τον σκοπό αυτό με την Προσφυγή της το υπ' αριθμ. 22 Συνημμένο δικαιολογητικό, ήτοι το τραπεζικό Αποδεικτικό Κατάθεσης ποσού 15.365,47 €, στις 8/08/2008, στον Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK, το τραπεζικό Αποδεικτικό Πρόωρης Ανάληψης ποσού 460.365,47 € στις 8/08/2008, από τον Προθεσμιακό Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK και το τραπεζικό Αποδεικτικό Προθεσμιακής Κατάθεσης για την επανατοποθέτηση ποσού 445.000,00 € την ίδια ημέρα, ήτοι στις 08/08/2008, στον Προθεσμιακό Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK,

Σημειώνουμε ότι πρόκειται για νέο στοιχείο, καθώς το συγκεκριμένο δικαιολογητικό/παραστατικό που υποβάλει η προσφεύγουσα, δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου και δεν αξιολογήθηκε κατά την σύνταξη της από 21/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, με την παρατήρηση ότι το ποσό των 15.365,47 € και οι ως άνω Προθεσμιακοί Λογ/σμοί, επιβεβαιώνονται από τα προσκομισθέντα Αναλυτικά Καθολικά Προθεσμιακών Λογ/σμών και την ανάλυση του λογ/σμού No..... της ALPHA BANK που περιέχεται στο ηλεκτρονικό αρχείο (CD) με τα δεδομένα των τραπεζικών λογ/σμών της προσφεύγουσας, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι έχει ελεγχθεί η προέλευση των ποσών που τέθηκαν σε Προθεσμιακούς Λογ/σμούς και είτε έχουν αιτιολογηθεί, είτε έχουν καταλογισθεί ως διαφορά εισοδήματος.»

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, βάσει των προσκομισθέντων αποδεικτικών αποδεικνύεται η ικανότητα κατάθεσης του ποσού των 15.365,47 € την 8/08/2008 στον με αρ. λογαριασμό της ALPHA BANK δια του μη κατατεθειμένου υπολοίπου της πρόωρης ανάληψης ποσού 460.365,47 € στις 8/08/2008, από τον Προθεσμιακό Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK, και ο ισχυρισμός γίνεται δεκτός ότι το συγκεκριμένο ποσό δεν συνιστά διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας, αλλά αλλαγή της σύνθεσής της **και πρέπει να διαγραφεί.**

.....

.....

Ως προς την δικαιολόγηση πίστωσης ποσού 5.505,07 € στις 18.08.2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,και, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται το ποσό των 5.505,07 ευρώ (α/α εγγραφής/πίστωσης 14/18-08-2008, του ΠΙΝΑΚΑ 26, Λογ/σμός No, της ALPHA BANK, προέρχεται από κατάθεση μέρους του ποσού που προέκυψε από την Πρόωρη Ανάληψη Λογαριασμού Προθεσμιακής Κατάθεσης συνολικού ποσού 445.505,07 € στις 18/08/2008, ήτοι την Κατάθεση 5.505,07 € και την εν συνεχεία επανατοποθέτηση την ίδια ημέρα σε Προθεσμιακή Κατάθεση του υπολοίπου ποσού των 440.000,00 €, συνυποβάλλοντας για τον σκοπό αυτό με την Προσφυγή της το υπ' αριθμ. 23 Συνημμένο δικαιολογητικό, ήτοι το τραπεζικό Αποδεικτικό Κατάθεσης ποσού 5.505,07 €, στις 18/08/2008, στον Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK, το τραπεζικό Αποδεικτικό Πρόωρης Ανάληψης ποσού 445.505,07 € στις 18/08/2008, από τον Προθεσμιακό Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK και το τραπεζικό Αποδεικτικό Προθεσμιακής Κατάθεσης για την επανατοποθέτηση ποσού 440.000,00 € την ίδια ημέρα, ήτοι στις 18/08/2008, στον Προθεσμιακό Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK.

Επί του ισχυρισμού αυτού, ο έλεγχος αναφέρει ότι «πρόκειται για νέο στοιχείο, καθώς τα συγκεκριμένα δικαιολογητικά/παραστατικά που υποβάλει η προσφεύγουσα, δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου και δεν αξιολογήθηκαν κατά την σύνταξη της από 21/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, με την παρατήρηση ότι το ποσό των 5.505,07 € και οι ως άνω Προθεσμιακοί Λογ/σμοί, επιβεβαιώνονται από τα προσκομισθέντα Αναλυτικά Καθολικά Προθεσμιακών Λογ/σμών και την ανάλυση του λογ/σμού No..... της

ALPHA BANK που περιέχεται στο ηλεκτρονικό αρχείο (CD) με τα δεδομένα των τραπεζικών λογ/σμών της προσφεύγουσας, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι έχει ελεγχθεί η προέλευση των ποσών που τέθηκαν σε Προθεσμιακούς Λογ/σμούς και είτε έχουν αιτιολογηθεί, είτε έχουν καταλογισθεί ως διαφορά εισοδήματος.»

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, βάσει των προσκομισθέντων αποδεικτικών αποδεικνύεται η ικανότητα κατάθεσης του ποσού των 5.505,07 € την 18-08-2008 δια του μη κατατεθειμένου υπολοίπου της πρόωρης ανάληψης ποσού 445.505,07 € στις 18/08/2008, από τον Προθεσμιακό Λογ/σμό No της ALPHA BANK, και ο ισχυρισμός γίνεται δεκτός ότι το συγκεκριμένο ποσό δεν συνιστά διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας, αλλά αλλαγή της σύνθεσής της **και πρέπει να διαγραφεί.**

.....

.....

Ως προς την δικαιολόγηση **πίστωσης ποσού 26.539,24 € στις 17.10.2008**, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό Alpha Bank, με συνδικαιούχους τους,και, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «*Η ως άνω πίστωση, ποσού 26.539,24 € στις 17.10.2008, στον ως άνω λογαριασμό, έγινε με εντολή κατάθεσης μέρους ποσού που προέκυψε μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης συνολικού ποσού 581.539,24 € την ίδια ως άνω ημερομηνία. Τούτο αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι την ίδια ημέρα, ήτοι στις 17.10.2008, μετά την ως άνω πρόωρη ανάληψη και εν συνεχεία την πίστωση - κατάθεση του εν λόγω ποσού των 26.539,24€ στον ως άνω λογαριασμό της β' εξ ημών, μέρος το υπόλοιπου ποσού της άνω αναφερόμενης προθεσμιακής κατάθεσης τέθηκε σε νέο λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 550.000,00 € (581.539,24 € - 26.539,24 €). Επομένως, το ως άνω ποσό δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση, όπως εσφαλμένα εξήγαγε ο Έλεγχος και ως εκ τούτου δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως διαφορά φορολογητέου εισοδήματος του Οικονομικού Έτους 2009*».

Επί του ισχυρισμού αυτού, ο έλεγχος αναφέρει ότι «Όπως αναφέρεται αναλυτικά στην Σελίδα 221 της από 21/06/16 Εκθεσης Ελέγχου, η προσφεύγουσα αρχικά επικαλέσθηκε ότι το ποσό αφορά «Κατάθεση από εμένα, από ανάληψη στις (αναγράφει διάφορες ημερομηνίες ανάληψης/Χρέωσης ποσών π.χ. 26 – 28/3, 30-31/7, 1/10, κ.λ.π, προηγούμενες της ημερομηνίας της κατάθεσης)». Την αιτιολογία αυτή δεν έκανε δεκτή ο έλεγχος διότι αφ' ενός ήταν γενική και αόριστη και αφ' ετέρου δεν υπέβαλε κανένα τραπεζικό δικαιολογητικό, προκειμένου να αποδείξει και τεκμηριώσει την αιτία της κατάθεσης, καθώς και ότι οι ως άνω πιστώσεις/καταθέσεις προέρχονται από επανακατάθεση μετρητών, τα οποία είχε από προηγούμενη ανάληψη μετρητών και διατηρούσε εκτός τραπεζής (Βλέπε Σελίδες 221 – 222 της Εκθεσης).

Ήδη με την κατατεθείσα Προσφυγή της η κ., επικαλείται ότι το ποσό των 26.539,24 ευρώ (α/α εγγραφής/πίστωσης 22/17-10-2008, του ΠΙΝΑΚΑ 26, Λογ/σμός No, της ALPHA BANK, προέρχεται από κατάθεση μέρους του ποσού που προέκυψε από την Πρόωρη Ανάληψη Λογαριασμού Προθεσμιακής Κατάθεσης συνολικού ποσού 581.539,24 € στις 17/10/2008, ήτοι την Κατάθεση 26.539,24 € και την εν συνεχεία επανατοποθέτηση την ίδια ημέρα, σε Προθεσμιακή Κατάθεση, μέρους του υπολοίπου ποσού, ήτοι ποσού 550.000,00 €, συνυποβάλλοντας για τον σκοπό αυτό με την Προσφυγή της, το υπ' αριθμ. 30 Συνημμένο δικαιολογητικό, ήτοι το τραπεζικό Αποδεικτικό Κατάθεσης ποσού 26.539,24 €, στις 17/10/2008, στον Λογ/σμό No της ALPHA BANK, το τραπεζικό Αποδεικτικό Πρόωρης Ανάληψης ποσού 581.539,24 € στις 17/10/2008, από τον Προθεσμιακό Λογ/σμό No της ALPHA BANK και το τραπεζικό

Αποδεικτικό Προθεσμιακής Κατάθεσης για την επανατοποθέτηση ποσού 550.000,00 € την ίδια ημέρα, ήτοι στις 17/10/2008, στον Προθεσμιακό Λογ/σμό No της ALPHA BANK.

Σημειώνουμε ότι πρόκειται για νέο στοιχείο, καθώς τα συγκεκριμένα δικαιολογητικά/παραστατικά που υποβάλει η προσφεύγουσα, δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου και δεν αξιολογήθηκαν κατά την σύνταξη της από 21/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, με την παρατήρηση ότι το ποσό των 26.539,24 € καθώς και οι ως άνω Προθεσμιακοί Λογ/σμοί, επιβεβαιώνονται από τα προσκομισθέντα Αναλυτικά Καθολικά Προθεσμιακών Λογ/σμών και την ανάλυση του λογ/σμού No της ALPHA BANK που περιέχεται στο ηλεκτρονικό αρχείο (CD), με τα δεδομένα των τραπεζικών λογ/σμών της προσφεύγουσας, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι έχει ελεγχθεί η προέλευση των ποσών που τέθηκαν σε Προθεσμιακούς Λογ/σμούς και είτε έχουν αιτιολογηθεί, είτε έχουν καταλογισθεί ως διαφορά εισοδήματος.».

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, βάσει των προσκομισθέντων αποδεικτικών αποδεικνύεται η ικανότητα κατάθεσης του ποσού των 26.539,24 €, στις 17/10/2008, στον Λογ/σμό No της ALPHA BANK δια του μη κατατεθειμένου υπολοίπου της πρόωρης ανάληψης ποσού 581.539,24 € στις 17/10/2008, από τον Προθεσμιακό Λογ/σμό No, και ο ισχυρισμός γίνεται δεκτός ότι το συγκεκριμένο ποσό δεν συνιστά διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας, αλλά αλλαγή της σύνθεσής της **και πρέπει να διαγραφεί.** »

Επίσης αναφέρεται ότι : «η προσκόμιση της από 25-7-2016 βεβαίωσης της Τραπέζης Alpha Bank όπου ρητά αναγράφει ότι για τις σε αυτή αναφερόμενες πενήντα τέσσερις (54) συναλλαγές συνολικού ύψους 11.739.811,29 €, που έχουν πραγματοποιηθεί στους τηρούμενους λογαριασμούς στην ως άνω Τράπεζα, η επί των παραστατικών τεθείσα υπογραφή πελάτη είναι όμοια με το δείγμα υπογραφής τηςς, που τηρείται στα αρχεία της Τράπεζας, **είναι επαρκές στοιχείο, προκειμένου η διαφορά φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας από τις συγκεκριμένες περιοριστικά αναφερόμενες στο έγγραφο αγνώστου αιτίας καταθέσεις να καταλογίζεται αποκλειστικά στην ως διενεργήσασα την εκάστοτε κατάθεση.** Σημειώνεται ότι η κατάθεση **300.000€ την 13-6-2008 αφορά γνωστής αιτίας (πώληση ακινήτου)** κατάθεση.

Κατά συνέπεια οι παρακάτω καταθέσεις (πλήν αυτής των 300.000€ την 13-6-2008) που κρίθηκαν ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας από τον έλεγχο και δεν εξαιρέθηκαν κατά την εξέταση της παρούσης, αποτελούν φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 **μόνον τηςς:**

Ημερομηνία	σχετ. πίνακας / σελ έκεθσης ελέγχου	περιγραφή συναλλαγής	ποσό καταλογισμού	αρ. δικαιούχων λογαριασμού	ποσό που καταλογίστηκε από τον έλεγχο	ποσό που εξαιρέθηκε με την παρούσα	παρατηρήσεις	Ποσό που έπρεπε να καταλογιστεί λόγω μη επιμερισμού	Διαφορά για καταλογισμό
.....									
13/06/2008	εγγ. 7α /σελ. 218	Κατάθεση	300.000,00 €	3	100.000,00 €	300.000,00 €	7ος ισχυρισμός	0,00 €	
15/04/2008	εγγ.3/σελ. 218	Κατάθεση	5.000,00 €	3	1.666,67 €			5.000,00 €	
08/08/2008	εγγ. 13/σελ. 219	Κατάθεση	15.365,47 €	3	5.121,82 €	15.365,47 €	21ος ισχυρισμός	0,00 €	
18/08/2008	εγγ.14/σελ 219	Κατάθεση	5.505,07 €	3	1.835,02 €	5.505,07 €	22ος ισχυρισμός	0,00 €	
17/10/2008	εγγ. 22/σελ 219	Κατάθεση	26.539,24 €	3	8.846,41 €	26.539,24 €	29ος ισχυρισμός	0,00 €	
σύνολα χρήσης 2008			352.409,78 €		117.469,93 €	347.409,78 €		5.000,00 €	3.333,33 €

»

Επειδή ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την ως άνω απόφαση της υπηρεσίας μας και μη ορθώς θεώρησε τα ως άνω ποσά ως προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου με την παρούσα απόφαση πρέπει να αφαιρεθεί από τη διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος για τη χρήση 2008 το ποσό που καταλογίστηκε από τον έλεγχο επιμεριστικά στον προσφεύγοντα ήτοι **117.469,93 € στη χρήση 2008**.

Ως προς τους 16°, 17°, 18°, 19°, 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25°, 26°, 27°, 28° και 29° ισχυρισμούς

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι κάτωθι πιστώσεις στον υπ' αριθ. λογαριασμό της Alpha Bank με συνδικαιούχους τον ίδιο, την μητέρα και την αδερφή του_προέκυψαν μετά από πρόωρη ανάληψη λογαριασμών προθεσμιακών καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν την ίδια ημερομηνία με τις κρινόμενες πιστώσεις. Τούτο αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι την ίδια κάθε φορά ημέρα, μετά τις πρόωρες αναλήψεις και εν συνεχεία την πίστωση - κατάθεση των εν λόγω ποσών στον ως άνω λογαριασμό, το υπόλοιπο κάθε φορά ποσό της προθεσμιακής κατάθεσης τέθηκε σε νέο λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει με την παρούσα προσφυγή τα σχετικά αποδεικτικά καταθέσεως, τα αποδεικτικά πρόωρης αναλήψεως και τα αποδεικτικά προθεσμιακής κατάθεσης της Alpha bank από τα οποία προκύπτουν τα κάτωθι πόσα .(σχετικά 12- 25):

Ισχυρισμός	Σχετικό	Ημερομηνία	Ποσό πίστωσης σε €	Ποσό πρόωρης ανάληψης σε €	Ποσό προθεσμιακής κατάθεσης σε €
16	12	18/07/2008	10.000,00	200.302,86	190.302,86
17	13	01/08/2008	12.879,81	477.379,81	460.000,00
18	14	08/08/2008	15.365,47	460.365,47	445.000,00
19	15	18/08/2008	5.505,07	445.505,07	440.000,00
20	16	22/08/2008	15.188,12	440.188,12	
21	17	29/08/2008	15.338,41	425.338,41	410.000,00
22	18	05/09/2008	10.000,00	410.325,75	400.325,75
23	19	12/09/2008	10.644,51	400.644,51	390.000,00
24	20	19/09/2008	15.000,00	375.309,85	390.309,85
25	21	10/10/2008	8.000,00	601.041,00	581.041,00
26	22	17/10/2008	26.539,24	581.539,24	550.000,00
27	23	24/10/2008	20.000,00	550.404,25	530.404,25
28	24	31/10/2008	10.000,00	530.783,89	520.783,89
29	25	07/11/2008	5.000,00	511.141,44	506.141,44

Επειδή, τα εν λόγω στοιχεία τα είχαν καταθέσει και οι γονείς του προσφεύγοντος ενώπιων της Υπηρεσίας μας, με την με αριθ./27-07-2016 ενδικοφανή προσφυγή τους επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερόμενη με αριθ. 4504/27-12-2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, στην ως άνω απόφαση της Υπηρεσίας μας σελίδες 30- 48 αναφέρεται για κάθε ξεχωριστή πίστωση ότι βάσει των προσκομισθέντων αποδεικτικών και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι έχει ελεγχθεί η **προέλευση των ποσών που τέθηκαν σε Προθεσμιακούς Λογ/σμούς** και είτε έχουν αιτιολογηθεί, είτε έχουν καταλογισθεί ως διαφορά εισοδήματος **αποδεικνύεται η ικανότητα κατάθεσης** των εν λόγω πιστώσεων, στον Λογ/σμό No..... της ALPHA BANK, δια του μη κατατεθειμένου υπολοίπου των πρόωρων αναλήψεων που πραγματοποιήθηκαν την ίδια ημέρα, από Προθεσμιακό Λογ/σμό της ALPHA BANK, και οι σχετικοί ισχυρισμοί γίνονται δεκτοί, δηλαδή ότι τα συγκεκριμένα ποσά δεν συνιστούν διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας, αλλά αλλαγή της σύνθεσής της και πρέπει να διαγραφούν.

Επομένως, οι όμοιοι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται δεκτοί και με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του για το έτος 2008 καθόσον βάσει των ανωτέρω αποδείχτηκε η πηγή προέλευση τους.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση αφαιρείται από τη διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος για τη χρήση 2008 το ποσό που του αναλογεί κατόπιν του ισομερούς επιμερισμού, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

Τράπεζα : ALPHA BANK, Αρ. λογαριασμού, Δικαιούχοι Λογαριασμού: 3

Ημερομηνία	Πίστωση	Πόσο που βάσει του Ισομερούς επιμερισμού καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα και με την παρούσα απόφαση πρέπει να αφαιρεθεί
18/07/2008	10.000,00	3.333,33
01/08/2008	12.879,81	4.293,27
08/08/2008	15.365,47	-
18/08/2008	5.505,07	-
22/08/2008	15.188,12	5.062,71
29/08/2008	15.338,41	5.112,80
05/09/2008	10.000,00	3.333,33
12/09/2008	10.644,51	3.548,17
19/09/2008	15.000,00	5.000,00
10/10/2008	8.000,00	2.666,67
17/10/2008	26.539,24	-
24/10/2008	20.000,00	6.666,67
31/10/2008	10.000,00	3.333,33
07/11/2008	5.000,00	1.666,66
ΣΥΝΟΛΟ	132.050,85	44.016,95

Επειδή, οι ως άνω πιστώσεις ποσού 15.365,47€ την 08/08/2008, ποσού 5.505,07€ την 18/08/2008 και ποσού 26.539,24€ την 17/10/2008 περιλαμβάνονται στο από 25/07/2016 έγγραφο της Alpha Bank και έχουν ήδη εξεταστεί και διαγραφεί με τον υπ' αριθ. 6ο ισχυρισμό της παρούσας απόφασης.

Ως προς τον 30° ισχυρισμό

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι πίστωση ποσού 4.000,00€ στις 30.12.2008 στον υπ' αριθμόν λογαριασμό, συνιστά κατάθεση από τη μητέρα του για πληρωμή δανείου μέσω μεταφοράς του ίδιου ποσού «μεταξύ λογαριασμών του ιδίου», ήτοι μεταφορά ποσού από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό Τράπεζας Alpha Bank, με συνδικαιούχους τον ίδιο και την μητέρα του, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό της ίδιας Τράπεζας με συνδικαιούχους τον ίδιο, την μητέρα και την αδερφή του, για πληρωμή του υπ' αριθ. δανείου.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ο προσφεύγων προσκομίζει (σχετικά 26^α, 26β και 26γ): α) το από 30/12/2008 αποδεικτικό κατάθεσης της Alpha Bank ποσού 4.000,00€ στον τον υπ' αριθμόν λογαριασμό,

Β) το από 30/12/2008 αποδεικτικό της Alpha Bank συναλλαγής μέσω κάρτας ποσού 4.000,00€ και

Γ) το από 31/12/2008 αποδεικτικό μεταφοράς ποσού 4.000,00€ από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό της Alpha Bank στον υπ' αριθμόν λογαριασμό της ίδιας Τράπεζας.

Επειδή, ο προσφεύγων , με τα ως άνω, δεν μας δικαιολογεί την πηγή προέλευσης της πίστωσης του ποσού των 4.000,00€, την 30/12/2008, στον τον υπ' αριθμόν λογαριασμό, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται και επικυρώνεται η θέση του ελέγχου όπως αυτή προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, η πίστωση του ποσού των 4.000,00€, την 31/12/2008, στον υπ' αριθμόν λογαριασμό της Alpha Bank αποδεικνύεται από τα ως άνω ότι προέκυψε από μεταφορά ποσού από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για μεταφορά του ίδιου ποσού «μεταξύ λογαριασμών του ιδίου», είναι βάσιμος και με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι το ποσό των 4.000,00€ δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για το έτος 2008 καθόσον βάσει των ανωτέρω αποδείχτηκε η πηγή προέλευση τους (μεταφορά μεταξύ λογαριασμών).

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση αφαιρείται από τη διαπιστωθείσα φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος για τη χρήση 2008 το ποσό που του αναλογεί κατόπιν του ισομερούς επιμερισμού, ήτοι **το ποσό των 1.333,33€**.

Επειδή, για τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία ώστε να δικαιολογήσουν τις υπόλοιπες πιστώσεις που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για τις χρήσεις 2008, 2011 και 2012 ως προσαύξηση περιουσίας , απορρίπτονται αυτοί ως αβάσιμοι και επικυρώνεται η θέση του ελέγχου όπως αυτή προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, κατόπιν την εξέταση όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, για τα μη παραγραφόμενα έτη, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ	Διαφορά φορολογητέας ύλης βάσει ελέγχου	Ποσά που αφαιρούνται βάσει των 5 – δου ισχυρισμών	Ποσά που αφαιρούνται βάσει των 16-29 ^{ου} ισχυρισμού	Ποσά που αφαιρούνται βάσει του 30ου ισχυρισμού	Διαφορά φορολογητέας ύλης βάσει ΔΕΔ
2009	373.548,56	117.469,93	44.016,95	1.333,33	210.728,35
2012	48.626,67				48.626,67
2013	9.692,23				9.692,23

Επειδή για το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) και την διαμορφωθείσα διαφορά φορολογητέας ύλης στο ποσό των 210.728,35 ευρώ , η εκκαθάριση του φόρου έχει ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα		582,00	0,00	582,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες			0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις		11.047,46	0,00	11.047,46	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	67.987,98		67.987,98	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			210.728,35		210.728,35
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης			0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	67.987,98	11.629,46	278.716,33	11.629,46	210.728,35
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00
Υπόλοιπο	67.987,98	11.629,46	278.716,33	11.629,46	210.728,35
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					0,00
Άθροισμα	67.987,98	11.629,46	278.716,33	11.629,46	210.728,35
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	1.024,72	2.182,66	1.024,72	2.182,66	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	66.963,26	9.446,80	277.691,61	9.446,80	210.728,35

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	66.963,26	18.536,41	277.691,61	102.811,64	
1.	Του συζύγου Μείωση του φόρου		24,00		24,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		18.512,41		102.787,64	84.275,23
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	9.446,80		9.446,80	0,00	
2.	Της συζύγου Μείωση του φόρου					
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	0,00
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00		0,00	0,00
Β.	Συμπληρωματικός φόρος					
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)					
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		18.512,41		102.787,64	84.275,23
ΑΝΑΛΥΣΗ			ΔΗΛΩΣΗΣ	Παρούσας Απόφασης	ΔΙΑΦΟΡΑ	

Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	66.963,26	277.691,61	210.728,35
	της συζύγου	9.446,80	9.446,80	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	54,57	84.329,80	84.275,23
	για επιστροφή	0,00		

Επειδή μετά από την εκκαθάριση προέκυψε ότι ο αναλογούν φόρος για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) βάσει των εισοδημάτων που απέκρυψε ο προσφεύγων ανέρχεται στο ποσό των 84.275,23 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων απέκρυψε φορολογητέα εισοδήματα στα οποία αναλογεί φόρος που τελικά **δεν υπερβαίνει** για το εν λόγω έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, και ως εκ τούτου δεν διέπραξε φοροδιαφυγή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013. διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36§3 και το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση Πράξεων διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου για τη χρήση αυτή έχει υποκύψει σε πενταετή παραγραφή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν.2238/1994, ήτοι στις 31/12/2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2017** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου Αίγινας (Θέση Μαραθώνα, Τ.Κ: 18010), με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1. Την ακύρωση των υπ' αριθμ./29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017,/29.05.2017, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

2. Την ακύρωση της υπ' αριθ./29.05.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς (αρ.18 ν. 3758/2009) οικον. έτους 2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

3. Την ακύρωση της υπ' αριθ./29.05.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 ν.3986/21011) οικον. έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

4.Την επικύρωση των υπ' αριθμ./29.05.2017 και/29.05.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012 και 2013 .

5. Την επικύρωση της υπ' αριθμ./29.05.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 ν.3986/21011)

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

Αριθμός και ημερομηνία της πράξης αναφοράς	Είδος φόρου/προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης βάσει της παρούσης	Ποσό διαφοράς φόρου / προστίμου βάσει της παρούσης	Ποσό πρόσθετου φόρου βάσει της παρούσης	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	1/1/2002-31/12/2002		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	1/1/2003-31/12/2003		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2004		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2005		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2006		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2007		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2008		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2009		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2010		0,00	0,00	0,00
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2011	48.626,67	19.569,13	23.091,58	42.660,71
...../15-05-17	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν. 2238/94	01/01-31/12/2012	2.024,83	1.742,96	1.638,38	3.381,34
...../15-05-17	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ Ν. 3758/09	1/1/2007-31/12/2007		0,00	0,00	0,00

...../15- 05-17	Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	01/01- 31/12/2010		0,00	0,00	0,00
...../15- 05-17	Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	01/01- 31/12/2011	30.005,78	1.287,15	1.518,84	2.805,99 €

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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