



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 30/06/2017

Αριθμός απόφασης: 1323

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., Δημοσίου Υπαλλήλου-Τελωνειακού, κατοίκου ... επί της οδού ... αριθ. ... Τ.Κ. ... κατά: α) της με αριθμό .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2002, β) της με αριθμό .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003, γ) της με αριθμό .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004, δ) της με αριθμό .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006, ε) της με αριθμό **774/06-12-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ.

έτους 2007, στ) της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 και ζ) της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 10.258,44 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 12.310,13 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 22.568,57 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο., οικον. έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 19.500,94 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 23.401,13 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 42.902,07 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 326,82 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 392,18 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 719,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.678,53 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.014,24 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.692,77 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.583,58 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.100,30 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 5.683,88 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.439,80 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.727,76 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.167,56 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 386,55 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 21,38 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 417,47 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 825,40 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2001-2011 από την Δ.Ο.Υ. ..., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2015 έγγραφο του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΚΕΝΤΡ & ΑΝΑΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΘΡΑΚΗΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.)-ΥΠΟΔ/ΝΣΗ Γ' με συνημμένο το με αριθ. πρωτ. .../.../...-2016 Πληροφοριακό Δελτίο Εισοδήματος με ημερομηνία θεώρησης2015 (Αρ. Υπόθεσης .../....). Με την υπ' αριθμ. .../...2012 εντολή του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης, διατάχθηκε η διενέργεια ελέγχου της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και η διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, ο οποίος υπηρετεί ως τελωνειακός υπάλληλος.

Σύμφωνα με την παραπάνω αναφερόμενη πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των καταθέσεων του προσφεύγοντος που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ 3 του ν. 2238/1994.

Από την επεξεργασία όλων των τραπεζικών προϊόντων και λογαριασμών από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης, προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατέχει είτε ατομικά, είτε κοινά, διάφορα είδη τραπεζικών προϊόντων (λογαριασμούς, προθεσμιακές καταθέσεις, αμοιβαία κεφάλαια, REPOS, καταθέσεις σε ξένο συνάλλαγμα) όπως παρατίθενται παρακάτω:

ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ			
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ
... ΤΡΑΠΕΖΑ		Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	1) . . 2) . . (κόρη)
ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ .	..	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	..
...	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	...

... ΤΡΑΠΕΖΑ	....	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	...
... ΤΡΑΠΕΖΑ	...	Λ/ΣΜΟΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ DEM	...
.... ΤΡΑΠΕΖΑ	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ DEM	...
...	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	1) (κόρη) 2) ...
... BANK	...	Λ/ΣΜΟΣ REPOS	....
... BANK	....	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	....
... BANK	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	....
ALPHA BANK	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	1) ... 2) ...
... BANK	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	1) ... 2) ...
... BANK	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ USD	1) (κόρη) 2) . . (υιός)
...	...	Λ/ΣΜΟΣ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟΥ	..

Ο έλεγχος, διαπίστωσε ότι στους τηρούμενους λογαριασμούς γίνονταν καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, συναλλαγματικών, μεταφορών από λογαριασμούς, είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, είτε από τρίτους, των οποίων τα στοιχεία ταυτοποιήθηκαν, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη, οι οποίες εν συνεχεία είτε επενδύονταν επωφελώς (σε προθεσμιακές καταθέσεις, αμοιβαία κεφάλαια, μετοχές, REPOS), είτε διατίθεντο για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (αγορά κινητών και ακινήτων).

Στη συνέχεια, έγινε ημερολογιακή καταγραφή ανά ελεγχόμενη χρήση του συνόλου των κινήσεων (καταθέσεις/πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις) των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών τραπεζικών προϊόντων. Από τη διεξοδική ανάλυση και επεξεργασία της κίνησης (χρεώσεις/ πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος, καθώς και σε συνδυασμό με τον τρόπο απόκτησης της ακίνητης και κινητής περιουσίας, ο έλεγχος επιχείρησε να προσδιορίσει τα «πραγματικά εισοδήματα» του προσφεύγοντος, εντοπίζοντας τα χρηματικά ποσά, που είτε κατατίθεντο στους τηρούμενους

λογαριασμούς είτε δαπανούνταν απευθείας για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, χωρίς τη μεσολάβηση του τραπεζικού συστήματος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) καταθέσεις που πραγματοποιούνται σε κοινούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος με τρίτα πρόσωπα και συγκεκριμένα με τη . . . συμπεριελήφθησαν στα «προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα» του ιδίου του προσφεύγοντος, εφόσον αυτές κατέστη δυνατό να ταυτοποιηθούν στο δικαιούχο που ανήκουν.

β) καταθέσεις που πραγματοποιούνται σε κοινούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος με την κόρη του, . . . , συμπεριελήφθησαν στα «προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα» του ιδίου του προσφεύγοντος, εφόσον:

- αυτές κατέστη δυνατό να ταυτοποιηθούν στο δικαιούχο που ανήκουν και
- ο κοινός λογαριασμός που τηρείται στην ... Τράπεζα, άνοιξε την 05/10/1999, όταν η κόρη του δεν παρουσίαζε εισοδήματα και ήταν φοιτήτρια στην Αθήνα. Από εκεί άλλωστε (Αθήνα) διαπιστώθηκε ότι γίνονται όλες επί το πλείστον οι αναλήψεις.
- ο κοινός λογαριασμός που τηρείται στην ... Τράπεζα, δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, διότι άνοιξε την 30/07/2004 και ήταν ακίνητος από 09/11/2004. Παρουσιάζει δύο μόνο κινήσεις, οι οποίες αφορούν σε καταθέσεις ποσών από τον ΟΑΕΔ.

γ) καταθέσεις που πραγματοποιούνται στον κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος με τα δύο του παιδιά, συμπεριελήφθησαν στα «προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα» του ιδίου του προσφεύγοντος, εφόσον αυτές κατέστη δυνατό να ταυτοποιηθούν στο δικαιούχο που ανήκουν. Ο ως άνω λογαριασμός ταμιευτηρίου σε ξένο νόμισμα, (δολάρια), που τηρείται στην ... BANK, ανοίχτηκε την 19/06/2001.

δ) εξαιρέθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις προερχόμενες από άλλους λογαριασμούς, (μεταφορές), του ελεγχόμενου, εκταμιεύσεις δανείων, πιστωτικούς τόκους, έσοδα χρηματοοικονομικών προϊόντων (μερίσματα, εισπραχθείσες αποδόσεις επενδύσεων, κ.λ.π.), πωλήσεις χρηματοοικονομικών προϊόντων (αμοιβαία κεφάλαια, μετοχές, κ.λ.π.).

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις ύπαρξης αμφιβολιών, ο έλεγχος απέστειλε έγγραφα προς τα πιστωτικά ιδρύματα ώστε να παράσχουν πρόσθετες διευκρινήσεις ή να αποστείλουν συμπληρωματικά έγγραφα (π.χ. καταθετήρια, σώματα επιταγών κ.λ.π.), ενώ στις περιπτώσεις που δεν κατέστη δυνατό να προσδιορίσει είτε τη φύση των συναλλαγών είτε του τρόπο απόκτησης της κινητής και ακίνητης περιουσίας, κλήθηκε ο προσφεύγων να παράσχει περαιτέρω διευκρινίσεις.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, την .../2014 επιδόθηκε και παραδόθηκε ενυπόγραφα στον ίδιο τον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. .../...2014 κλήση για παροχή εξηγήσεων, σύμφωνα με την οποία, καλούνταν εντός δέκα (10) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης τις απόψεις του, σχετικά με ορισμένες από τις διαφορές που διαπιστώθηκαν, μετά από έλεγχο, μεταξύ των εισοδημάτων που έχουν δηλωθεί κατά οικονομικό έτος για τα οικονομικά έτη από 01/01/2002 έως και 31/12/2012 και της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (ατομικών ή κοινών), χρηματοοικονομικών προϊόντων και λοιπών

τραπεζικών συναλλαγών, κατά την υπό κρίση περίοδο. Επίσης, καλούνταν να δώσει επαρκείς διευκρινίσεις/επεξηγήσεις επί συγκεκριμένων συναλλαγών, προσκομίζοντας ταυτόχρονα κάθε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα διακινήθέντα χρηματικά ποσά για την πραγματοποίησή τους, έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, προκειμένου να μην φορολογηθούν, κατά το τμήμα που του αναλογεί, *ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών*, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.41 72/2013, όπως ισχύει.

Την .../2014 ο προσφεύγων αποκρινόμενος στην ανωτέρω κλήση, κατέθεσε στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης το με αριθμό πρωτ. ... υπόμνημα και στις .../2015 την με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ. .../... Υπεύθυνη Δήλωση μαζί με επισυναπτόμενα έγγραφα.

Κατόπιν επεξεργασίας των υποβληθέντων εγγράφων υπομνημάτων του προσφεύγοντος, ο έλεγχος επισήμανε τα εξής:

Αρχικά από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, υπολογίστηκαν τα «δηλωθέντα εισοδήματα» του προσφεύγοντος, στα οποία ο έλεγχος συμπεριέλαβε:

α) τα καθαρά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, μειωμένα κατά το πόσο της παρακράτησης του φόρου,

β) τα καθαρά εισοδήματα που φορολογήθηκαν αυτοτελώς ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο, μειωμένα κατά το ποσό της παρακράτησης του φόρου (αφορά τα ΔΕΤΕ των τελωνειακών),

γ) τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και

δ) τα χρηματικά ποσά προερχόμενα από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων (πώληση Ι.Χ. αυτοκινήτων).

Επισημαίνεται ότι στα «δηλωθέντα εισοδήματα» δε λήφθηκαν υπόψη τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων προερχόμενα από δωρεάν παραχώρηση, καθόσον δεν συνιστούν πραγματικά ποσά είσπραξης.

Εν συνεχεία, από την επεξεργασία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων (ακίνητη και κινητή περιουσία) του προσφεύγοντος και σε συνδυασμό με την διεξοδική ανάλυση της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεις/ πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις), την αποδοχή ή την αντίκρουση των ισχυρισμών που εκτίθενται στα έγγραφα υπομνήματα του προσφεύγοντος, ο έλεγχος κατέληξε **σε πρωτογενείς - αρχικές καταθέσεις/πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, που θεωρεί ότι συνιστούν τα «συνολικά του εισοδήματα».**

Από την σύγκριση αφενός των υπολογισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων και από το σύνολο των «δηλωθέντων εισοδημάτων» του προσφεύγοντος και αφετέρου λαμβάνοντας υπόψη ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας των συναλλαγών (π.χ. κατάθεση), **διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, την οποία ο έλεγχος θεωρεί μη δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος** και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις

(άρθρο 48 παρ 3 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα **προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα**.

Η ανωτέρω προσδιορισθείσα διαφορά από το Σ.Δ.Ο.Ε Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης, η οποία συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ							
ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ (Α)	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ					ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡ.ΥΛΗ (Γ) (Γ=Α-Β)
		ΜΙΣΘΟΙ ΚΑΙ ΕΝΟΙΚΙΑ	ΠΑΡΑΚ. ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΟΔ. ΚΑΙ ΔΕΤΕ	ΕΙΣΟΔ. ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣ.Ή ΦΟΡΟΛ. ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ	ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ (Β)	
2001	66.124,44	22.151,70	(3.273,38)	6.202,56	14.673,51	39.754,39	26.370,05
2002	75.921,40	23.693,86	(3.741,63)	6.944,21		26.896,44	49.024,96
2003	29.294,59	24.758,72	(3.908,82)	7.627,64		28.477,54	817,05
2004	39.888,35	26.972,02	(4.541,19)	8.114,24	14.000,00	44.545,07	0,00
2005	48.398,67	27.922,94	(4.840,12)	8.619,54		31.702,36	16.696,31
2006	82.647,12	29.889,33	(5.458,45)	9.607,61		34.038,49	48.608,63
2007	29.220,24	31.183,91	(5.632,15)	10.355,56		35.907,32	0,00
2008	24.190,32	33.377,62	(6.163,10)	11.290,02		38.504,54	0,00
2009	56.329,87	33.690,74	(6.089,22)	11.614,65	13.000,00	52.216,17	4.113,70
2010	33.797,66	39.565,79	(5.212,62)			34.353,17	0,00
2011	33.642,95	37.465,22	(4.891,13)			32.574,09	1.068,86
	519.455,61	330.671,85	(53.751,81)	80.376,09	41.673,51	398.969,64	146.699,56

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ..., λαμβάνοντας υπόψη τις καταστάσεις με τις χρεοπιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί ο προσφεύγων, τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις καθώς και από την επεξεργασία όλων των ανωτέρω στοιχείων, τα οποία εστάλησαν από το Σ.Δ.Ο.Ε., διαπίστωσε ότι υπάρχει πλήρης ταύτιση με τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, πλην της χρήσεως 2006. Η Δ.Ο.Υ. διαφοροποιήθηκε, ως προς τα αποτελέσματα της χρήσης 2006, κατά το ποσό των 42.150,06 €, το οποίο και αποδέχτηκε ότι δικαιολογείται, μετά την έγγραφη απάντηση της τράπεζας ... BANK στο με αριθμ. πρωτ. .../23.06.2006 έγγραφο της, για παροχή διευκρινήσεων, σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση του ανωτέρου ποσού διενεργήθηκε από την αδερφή του . . του ..., κατόπιν πρόωρης εξόφλησης προθεσμιακής κατάθεσης, με δικαιούχους την αδερφή του και τον σύζυγο της . . του Κατόπιν της επιβεβαιωτικής απάντησης της εν λόγω τράπεζας και δεδομένου ότι κατά την ως άνω χρήση ο

προσφεύγων, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, δεν προέβη σε καμία αγορά, ο έλεγχος αποδέχτηκε, ότι το ποσό των 40.000,00 €, αφορά όντως επιστροφή της προθεσμιακής κατάθεσης στην αδερφή του με μετρητά. Συνεπώς η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη στη χρήση 2006 ανέρχεται στο ποσό των **6.458,97 €**.

Με βάση τα παραπάνω έγινε επαναπροσδιορισμός των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος και καταλογίστηκαν οι επιπλέον φόροι και η έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης στη χρήση 2011.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../....-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τις χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2005, 2006, 2009. Σύμφωνα με τις παρατάσεις παραγραφής που έχουν δοθεί (γίνεται πλήρης αναφορά όλων των παρατάσεων) και συγκεκριμένα με τη δημοσίευση του Ν.4337/2015 οι εντολές ελέγχου θα έπρεπε να εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2015 για να έχουν παράταση μέχρι 31/12/2016. Στην περίπτωση του η εντολή ελέγχου έχει εκδοθεί την .../2016 κατ' επέκταση δεν μπορεί η φορολογική Διοίκηση να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για την χρήση 2001, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί. Το ίδιο ισχύει αντίστοιχα και για τις χρήσεις 2002,2003,2005,2006 και 2009, αναφορικά με τις οποίες η πενταετής παραγραφή έχει παραταθεί μέχρι την 31/12/2015, οπότε και επήλθε η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, καθώς μέχρι την 31/12/2015 η Δ.Ο.Υ. δεν είχε εκδώσει εντολή ελέγχου.
- 2) Παράνομως εκδόθηκε εντολή ελέγχου «ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ» για χρήση πέραν της δεκαετίας. Δεν μπορεί να εκδοθεί εντολή ελέγχου σε υποθέσεις «πόθεν έσχες» για χρήσεις πέραν των δέκα ετών που προηγούνται της ημερομηνίας της εντολής ελέγχου.
- 3) Παράνομος ο διπλός έλεγχος για το ίδιο χρονικό διάστημα αναφορικά με την περιουσιακή κατάσταση υπαλλήλου του Υπουργείου Οικονομικών. Σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1019/1996 και 1075/2004: «Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων θα ανατρέχει στην τελευταία δεκαετία από τον χρόνο που επιλαμβάνεται ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής εκτός αν ο υπάλληλος για μέρος του παραπάνω χρονικού διαστήματος έχει ήδη ελεγχθεί από οποιαδήποτε αρχή οπότε θα ελέγχεται για το υπόλοιπο χρονικό διάστημα.».
- 4) Δεν δόθηκε εντολή ελέγχου από τον αρμόδιο Υπουργό Οικονομικών, ώστε να πραγματοποιηθεί έλεγχος της περιουσιακής του κατάστασης.
- 5) Έλλειψη αιτιολογίας του σημειώματος διαπιστώσεων και της έκθεσης μερικού ελέγχου,

όπου στηρίχτηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, – αυθαίρετα και ανυποστήρικτα τα συμπεράσματα του ελέγχου, - παραβίαση του άρθ.20 παρ.2 του Συντάγματος. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά στην οποία καταλήγει ο έλεγχος ύψους 104.549,90 ευρώ δικαιολογείται πλήρως, καθώς στο τέλος της δεκαετίας υπήρχε διαθέσιμο θετικό υπόλοιπο ύψους 217.864,90 ευρώ ως αποταμιευτική του δυνατότητα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2001-2009

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **περί παραγραφής** της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο **11 Ν. 3513/2006**, 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**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **29 Ν. 3697/2008**, 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**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **10 Ν. 3790/2009**, 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**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **82 Ν.3842/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2010**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **12 παρ. 7 Ν.3888/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2011**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν.4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-Σύμφωνα με το άρθρο **2 του ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-Σύμφωνα με το **άρθρο 87 του Ν. 4316/2014** ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

-Σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν. 4337/2015** που ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις

οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποχρεώσεων 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. ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../...-2016 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των με αριθμό .../2012, ../2013 και .../2014 εντολών ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις των παρ 3 και 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράνομης έκδοσης εντολής ελέγχου «πόθεν έσχες» για χρήση πέραν της δεκαετίας, περί παράνομου διπλού ελέγχου για το ίδιο χρονικό διάστημα αναφορικά με την περιουσιακή κατάσταση

υπαλλήλου του Υπουργείου Οικονομικών και περί μη έκδοσης εντολής ελέγχου από τον αρμόδιο Υπουργό Οικονομικών, ώστε να πραγματοποιηθεί έλεγχος της περιουσιακής του κατάστασης.

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν. 2343/1995 με θέμα (Οικονομική επιθεώρηση) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «2. Κύρια αποστολή της Οικονομικής Επιθεώρησης είναι: α)....., β)....., γ)....., δ) Ο έλεγχος των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών, εκτός των Γενικών Διευθυντών.», ενώ στις παραγράφους 19, 20 και 21 του ως άνω άρθρου του ίδιου νόμου, αφενός μεν ορίζεται ότι οι διατάξεις του Ν.1783/1987 «περί υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης» και ήδη, κατόπιν της αντικατάστασής τους, οι διατάξεις του Ν.3213/2003, «εφαρμόζονται ανάλογα και για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών» (παρ. 20), οι οποίοι "υποβάλλουν τις σχετικές δηλώσεις στην οικεία Διεύθυνση Διοικητικού ή προσωπικού του Υπουργείου Οικονομικών» και ότι «οι παραπάνω διευθύνσεις διαβιβάζουν τις δηλώσεις αυτές για έλεγχο στην αρμόδια υπηρεσία της Οικονομικής Επιθεώρησης» (παρ. 21), αφετέρου δε καθορίζονται οι κατηγορίες των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι υποχρεούνται σε ετήσια υποβολή δηλώσεως περί της περιουσιακής τους καταστάσεως, οριζόμενου ειδικότερα ότι τέτοιες δηλώσεις υποβάλλουν οι οικονομικοί Επιθεωρητές, οι προϊστάμενοι αυτοτελών οργανικών μονάδων και υπηρεσιών, «εφόσον έχουν αποφασιστικές αρμοδιότητες ή διαχειριστική εξουσία και οι κατέχοντες οργανική θέση αναπληρωτή προϊσταμένου των μονάδων και υπηρεσιών του προηγούμενου εδαφίου».

Επειδή με την παρ 5 του Άρθρου 28 του ν. 3528/2007 ορίζεται ότι: « 5. Ο έλεγχος των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 3074/2002 (ΦΕΚ 296 Α΄) και της παρ. 4 του άρθρου 6 του Ν. 3491/2006 (ΦΕΚ 207 Α΄), διενεργείται είτε αυτεπαγγέλτως είτε μετά από αίτημα της υπηρεσίας του υπαλλήλου είτε μετά από καταγγελία, από υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, που καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1075/2004 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «III. Κατά τα λοιπά ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων θα ανατρέχει στην τελευταία δεκαετία από το χρόνο που επιλαμβάνεται ο αρμόδιος Επιθεωρητής, εκτός εάν ο υπάλληλος για μέρος του παραπάνω χρονικού διαστήματος έχει ήδη ελεγχθεί, οπότε θα ελέγχεται για το υπόλοιπο χρονικό διάστημα, και θα διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις α) του άρθρου 28 του Υπαλληλικού Κώδικα, β) των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 29 Ν. 2429/96, γ) του άρθρου 2 παρ. 19, 20, 21 του Ν. 2343/95 και δ) την αρ. 208/1999 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Είναι

αυτονόητο ότι έκτακτοι έλεγχοι θα διενεργούνται οποτεδήποτε, εφόσον συντρέχουν ειδικότεροι λόγοι και αυτεπάγγελτα στις περιπτώσεις:...»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. Δ.ΕΣ.ΥΠ.13354 ΕΞ 2013 ΕΜΠ απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Έλεγχος περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών) ορίζεται ότι: «4. Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης θα διενεργηθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, την προβλεπόμενη διαδικασία και τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την αριθ. 1060497/1459/0001Γ/21-7-04 (ΠΟΛ.1075) εγκύκλιο διαταγή καθώς και κάθε άλλη σχετική οδηγία.».

Επειδή, στην Αιτιολογική έκθεση του άρθρου 22 του νόμου 4203/2013 αναφέρονται τα εξής: «Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου δίνεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να αξιοποιήσει στο μέγιστο βαθμό τις δυνατότητες και τα νέα εργαλεία που παρέχονται με την παράλληλη διεύρυνση των χρονικών προθεσμιών, προκειμένου ο έλεγχος να είναι διεξοδικότερος και αποτελεσματικότερος. Η διάταξη αυτή αφορά όλα τα φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα, ΦΠΑ, κεφάλαιο, ακίνητη περιουσία, κλπ) και καταλαμβάνει περιπτώσεις, οι οποίες χαρακτηρίζονται από πολυπλοκότητα και χρονοβόρες διαδικασίες εξαιτίας του αντικειμένου τους και της εμπλοκής περισσότερων αρχών και φορέων της ημεδαπής και αλλοδαπής (περίπτωση α'). Με την περίπτωση β' αντιμετωπίζονται υποθέσεις, οι οποίες διερευνώνται από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος και άλλες ελεγκτικές αρχές, στο πλαίσιο εκτέλεσης εισαγγελικών παραγγελιών και των αιτημάτων των αρμόδιων δικαστικών αρχών και της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και **Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης**. Επιπροσθέτως, στη διάταξη αυτή εμπίπτουν και οι περιπτώσεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας που στοχεύονται από το ΣΔΟΕ και τις λοιπές φορολογικές και ελεγκτικές αρχές. Η διάταξη της περίπτωσης β' του παρόντος άρθρου καταλαμβάνει και τις υποθέσεις εκείνες, για τις οποίες έχει εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθεί εντολή ελέγχου, έρευνας ή παραγγελίας μέχρι και τη λήξη του χρόνου παραγραφής, δηλαδή την 31η Δεκεμβρίου 2013».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) αναφέρεται στο άρθρο 1 ότι: «Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στην στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στην στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην στήλη 3 του Πίνακα αυτού, ως ακολούθως», όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται ο Προϊστάμενος οποιουδήποτε επιπέδου οργανικής μονάδας της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος του «πόθεν έσχες» αφορά αποκλειστικά στον έλεγχο των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών και διενεργείται από την οικονομική επιθεώρηση με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι αιτία της έκδοσης της υπ' αριθ. .../...2016 εντολής φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ..., αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../.../...2016 Πληροφορικό Δελτίο Εισοδήματος της Περ.Δ/ση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης , Υποδιεύθυνση Γ' Τμήμα Ερευνών Κομοτηνής, σύμφωνα με το οποίο, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../2012 εντολή, διενεργήθηκε έλεγχος της κίνησης των τραπεζικών

λογαριασμών του προσφεύγοντος, στις χρήσεις 2001-2011, για τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας στο σημείωμα διαπιστώσεων και στην έκθεση μερικού ελέγχου, όπου στηρίχτηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περί αυθαιρέτων και ανυποστήρικτων των συμπερασμάτων του ελέγχου, περί παραβίασης του άρθ.20 παρ.2 του Συντάγματος και περί ύπαρξης διαθέσιμου θετικού υπολοίπου ύψους 217.864,90 ευρώ ως αποταμιευτική του δυνατότητα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του

αρμοδίου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα του καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως καταλογισμού του φόρου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για τον καταλογισμό του φόρου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον καταλογισμό του φόρου ή της επιβολής του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και

αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για τον καταλογισμό του φόρου ή την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή εν προκειμένω, το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης επέδωσε στον προσφεύγοντα την με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ .../....2014 κλήση για παροχή εξηγήσεων, με την οποία κλήθηκε να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τις διαφορές που διαπιστώθηκαν, μετά από τον έλεγχο, μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (ατομικών ή κοινών), χρηματοοικονομικών προϊόντων και λοιπών τραπεζικών συναλλαγών για τα κρινόμενα έτη. Ειδικότερα η παροχή εξηγήσεων από τον προσφεύγοντα αφορούσε:

1) Τον τρόπο πληρωμής (μετρητά, έμβασμα, επιταγή, κλπ) του επιβατικού ιδιωτικής χρήσης οχήματος με αριθμό κυκλοφορίας συνολικής αξίας € 22.054,29 (7.515.000 δρχ.) που αγοράστηκε τον μήνα Ιούνιο του έτους 2001 με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100%, υποδεικνύοντας τους τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν την προαναφερθείσα αγορά (επισημαίνεται ότι την 12/06/2001 πουλήθηκε το επιβατικό ιδιωτικής χρήσης όχημα με αριθμό κυκλοφορίας ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% αντί του τιμήματος των € 14.673,51 ή 5.000.000 δρχ.),

2) Τον τρόπο πληρωμής (μετρητά, έμβασμα, επιταγή, κλπ) του επιβατικού ιδιωτικής χρήσης οχήματος με αριθμό κυκλοφορίας ... συνολικής αξίας € 24.240,00 που αγοράστηκε το μήνα Ιούνιο του έτους 2004 με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100%, υποδεικνύοντας τους τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς, μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν την προαναφερθείσα αγορά (επισημαίνεται ότι την 21/05/2004 πουλήθηκε το επιβατικό ιδιωτικής χρήσης όχημα με αριθμό κυκλοφορίας ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% αντί του τιμήματος των € 14.000,00),

3) Τον τρόπο πληρωμής (μετρητά, έμβασμα, επιταγή, κλπ) του επιβατικού ιδιωτικής χρήσης οχήματος με αριθμό κυκλοφορίας συνολικής αξίας € 20.500,00 που αγοράστηκε το μήνα Αύγουστο του έτους 2009 με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100%, υποδεικνύοντας τους τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν την προαναφερθείσα αγορά (επισημαίνεται ότι την 10/08/2009 πουλήθηκε το επιβατικό ιδιωτικής χρήσης όχημα με αριθμό κυκλοφορίας ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% αντί του τιμήματος των € 13.000,00),

4) Τον τρόπο πληρωμής (μετρητά, έμβασμα, επιταγή, κλπ) του αγροτεμαχίου εκτάσεως 4.249,83 τ.μ. κείμενο στην κτηματική περιοχή ...-... στην ..., συνολικής αξίας € 23.500,00, ο τίτλος ιδιοκτησίας, του οποίου αναγνωρίστηκε με δικαστικό συμβιβασμό το έτος 2008, κατά πλήρη

κυριότητα και ποσοστό συνιδιοκτησίας 25%, υποδεικνύοντας τους τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς, μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν την προαναφερθείσα αγορά.

5) Τον τρόπο καταβολής (μετρητά, επιταγή, κλπ) του χρηματικού ποσού των € 13.000,00 που παρείχε ο προσφεύγων το έτος 2007 και συγκεκριμένα την 27/12/2007, ως άτυπη δωρεά στον υιό του . . με σκοπό την αγορά αυτοκινήτου, υποδεικνύοντας τους τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς από τους οποίους ανελήφθησαν χρηματικά ποσά, καθώς επίσης και τους τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους κατατέθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν στην εν λόγω συναλλαγή,

6) Τη φύση έκαστης συναλλαγής, όπως αυτή απεικονίζεται στον κατωτέρω παρατιθέμενο πίνακα ανά χρήση, ημερομηνία συναλλαγής, τράπεζα, λογαριασμό, ποσό και αιτιολογία συναλλαγής:

A/A	ΧΡΗΣΗ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠ. ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	2001	18/01/01	....	.	204,89	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
2	2001	18/01/01	...	.	17.608,22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
3	2001	23/01/01	...	..	880,41	....
4	2001	24/01/01	...	..	586,94	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
5	2001	05/02/01	...	....	2.934,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
6	2001	05/03/01	..	....	2.934,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
7	2001	06/03/01	...	...	880,41	...
8	2001	07/03/01	..	....	586,94	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
9	2001	11/04/01	..	...	586,94	....
10	2001	12/04/01	....	.....	2.934,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
11	2001	20/04/01	...	....	193,15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
12	2001	19/06/01	...	...	2.934,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
13	2001	25/06/01	..	....	5.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
14	2001	25/06/01	...	...	2.375,67	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
15	2001	12/07/01	..	....	1.027,15	....
16	2001	13/07/01	...	...	586,94	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
17	2001	13/07/01	...	...	2.934,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
18	2001	19/07/01	...	....	185,47	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
19	2001	31/07/01	...	....	2.699,93	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
20	2001	28/08/01	...	...	616,29	....
21	2001	03/09/01	...	...	2.083,64	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
22	2001	04/09/01	...	...	8.217,17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
23	2001	24/09/01	...	....	719,66	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
24	2001	02/11/01	...	...	2.934,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
25	2001	16/11/01	...	....	2.934,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
26	2001	11/12/01	...	... ..	1.467,35	ΚΑΤΑΘΕΣΗ

ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2001					67.050,07 €	
27	2002	09/01/02	...	....	1.467,35	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
28	2002	19/03/02	...	...	14.680,00	.....
29	2002	05/04/02	...	....	200,00	....
30	2002	08/04/02	..	....	1.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
31	2002	15/04/02	...	....	14.685,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
32	2002	14/06/02	...	...	8.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
33	2002	02/07/02	...	....	9.100,00	ΜΗΤΣΟΛΙΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
34	2002	12/09/02	...	...	4.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
35	2002	30/10/02	...	....	10.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
36	2002	12/11/02	...	...	80,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
37	2002	21/11/02	..	...	9.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
38	2002	21/11/02	...	....	1.000,00	...
39	2002	23/12/02	...	....	1.000,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2002					74.212,35 €	
40	2003	02/01/03	...	...	500,00	...
41	2003	31/01/03	...	....	11.050,00	..)
42	2003	06/02/03	...	....	500,00	....
43	2003	26/05/03	...	...	7.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
44	2003	22/09/03	...	...	6.529,29	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
45	2003	16/10/03	...	...	500,00	....
46	2003	27/10/03	...	....	6.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
47	2003	10/12/03	...	..	1.000,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
48	2003	24/12/03	...	.. ...	1.000,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2003					34.079,29 €	
49	2004	09/01/04	...	....	1.000,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
50	2004	13/04/04	...	....	500,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
51	2004	23/04/04	....	...	10.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
52	2004	18/06/04	...	...	500,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
53	2004	05/08/04	...	...	200,00	....
54	2004	17/12/04	...	....	1.000,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2004					13.200,00 €	
55	2005	16/05/05	...	...	15.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
56	2005	19/08/05	..	..	300,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
57	2005	13/09/05	...	...	600,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ

58	2005	01/11/05	...	....	300,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
59	2005	06/12/05	...	....	300,00	ΠΡΟΪΟΝ ΣΥΝΑΛ/ΚΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2005					16.500,00 €	
60	2006	13/01/06	...	...	42.149,66	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
61	2006	09/05/06	...	...	16.684,99	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
62	2006	09/05/06	...	...	17.745,70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
63	2006	13/06/06	....	...	23.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
64	2006	07/08/06	...	...	30.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2006					129.580,35 €	
65	2007	23/02/07	...	...	20.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
66	2007	23/02/07	...	...	100,00	.... ..
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2007					20.100,00 €	
67	2008	27/05/08	ΣΥΝ/ΚΗ ...	...	18.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
68	2008	17/12/08	...	...	50.045,98	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2008					68.045,98 €	
69	2009	24/02/09	...	..	12.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
70	2009	06/08/09	...	...	5.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2009					17.000,00 €	

Για τη παραπάνω κλήση για παροχή εξηγήσεων, κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα, το με αριθμό πρωτ. .../.....2014 έγγραφο υπόμνημα με τα συνημμένα δικαιολογητικά έγγραφα και η με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ../.../.....2015 Υπεύθυνη Δήλωση.

Έπειτα από την επεξεργασία των υποβληθέντων εγγράφων, του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων του προσφεύγοντος, την διεξοδική ανάλυση της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών, την αποδοχή ή απόρριψη των ισχυρισμών του προσφεύγοντος και αφού λήφθηκε υπόψη ότι ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας της κατάθεσης, ο έλεγχος κατέληξε **σε πρωτογενείς-αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις** και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, που θεωρείται ότι συνιστούν τα «συνολικά εισοδήματα» του προσφεύγοντος και **διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη**, από μη δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 48 παρ 3 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα **προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα**.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, ο ΚΦΕ προβλέπει, στα άρθρα 61-63, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στο δε άρθρο 66, το φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτική προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος...»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2010-2012), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος...», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 (αντίστοιχη η παράγραφος 3 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955), όπως αυτή ίσχυε πριν από το ν. 3888/2010, ότι «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».

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, με την παρ 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «3. Στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α΄) προστίθεται εδάφιο 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.»

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....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 παρ. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ..... **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...** **9.** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας **προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις....11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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.....».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα εξής: «...2. **Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.....7.** Επίσης, σε όσες περιπτώσεις **επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις** (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).....».

Επειδή, «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει

την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, 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»....(ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «**Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του**».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της

έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../.....2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 με τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ο προσφεύγων, με το με αριθ. πρωτ. .../.....-2016 έγγραφο αίτημα του προς τη Δ.Ο.Υ., ζήτησε παράταση, πέραν της ταχθείσας προθεσμίας των είκοσι ημερών και στη συνέχεια υπέβαλλε το με αριθμό πρωτ./.....2016 έγγραφο υπόμνημα επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι κατ' αρχήν η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν αναφέρεται από τον έλεγχο πως καταλήγει στην προσδιορισθείσα φορολογητέα ύλη, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές διαπιστώσεις, που περιγράφονται αναλυτικά, στην από .../2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ταυτίζονται απόλυτα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.& Ανατ. Μακ.-Θράκης, πλην μιας περιπτώσεως που η Δ.Ο.Υ. διαφοροποιήθηκε, αποδεχόμενη επιπλέον το ποσό των 42.150,06 € προς όφελος του προσφεύγοντος και οι οποίες κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν την αποδοθείσα διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής, σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τις δηλώσεις, του υπόχρεου για την υπό κρίση περίοδο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις διατάξεις των άρθρων 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013, την ΠΟΛ 1095/29.4.2011 εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, την παρ 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 και την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 απόφαση της Δ/σης Ελέγχων, δηλαδή με φορολογικές διατάξεις και όχι με βάση τα προβλεπόμενα στο με αριθ. πρωτ. Γ.Δ.Ο.Ε. ΕΞ 2013 ΕΜΠ/29-4-2013 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης - Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Δ/σης, που έχει ως θέμα τον (Επαναπροσδιορισμό της Διαδικασίας και του τρόπου ελέγχου περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών), λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του Πληροφοριακού Δελτίου Εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντ.-Ανατ. Μακ.-Θράκης, ως προς τη διαφορά των δηλωθέντων και των συνολικών εισοδημάτων του προσφεύγοντος και όχι τα πορίσματα της από 11/11/2013 έκθεσης ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης του προσφεύγοντος της Οικονομικής Επιθεώρησης Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό, ότι η διαπιστωθείσα διαφορά ύψους 104.549,90 ευρώ, στην οποία καταλήγει ο έλεγχος δικαιολογείται πλήρως, από το διαθέσιμο θετικό υπόλοιπο ύψους 217.864,90 ευρώ ως αποταμιευτική του δυνατότητα.

Επειδή, στη κρίσιμη περίπτωση δε τίθεται θέμα κάλυψης τεκμαρτών δαπανών, διότι από τον έλεγχο δεν προκύπτει, ούτε καταλογίζεται προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων και σε καμία περίπτωση το αποτέλεσμα της δεν μπορεί να συσχετιστεί με τα πραγματικά εισοδήματα και περιστατικά του ελέγχου, όπως είναι οι κινήσεις χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ώστε να δικαιολογείται η επίκληση του διαθέσιμου εισοδήματος, μέσω της ανάλωσης κεφαλαίου.

Επειδή, με την παρούσα δεν προσκομίσθηκαν έγγραφα ή άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν, ότι η παραπάνω προσαύξηση της περιουσίας που καταλογίστηκε με βάση το άρθρο 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 δικαιολογείται.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του» – **Α.Φ.Μ.**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	10.258,44
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	12.310,13
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	22.568,57 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	19.500,94
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	23.401,13
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	42.902,07 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	326,82
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	392,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	719,00 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	6.678,53
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	8.014,24

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	14.692,77 €
---	--------------------

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	2.583,58
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	3.100,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	5.683,88 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	1.439,80
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	1.727,76
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	3.167,56 €
Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	386,55
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	417,47
Έκτακτη εισφορά αρθ. 29 ν. 3986/11 με την παρούσα απόφαση	21,38
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	825,40 €

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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