



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24-04-2017

Αριθμός απόφασης:2601

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

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

4. Την από 29-12-2016 και με αρ. πρωτενδικοφανή προσφυγή **των: 1), ΑΦΜκαι 2), με ΑΦΜ, κατά:**

α) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 102.401,00€ πλέον προσθέτου φόρου 122.881,20€ και συνόλου 225.282,20€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

β) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 187.630,37€ πλέον προσθέτου φόρου 225.156,44€ και συνόλου 412.786,81€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

γ) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, με

καταλογισθέντα ποσό φόρου 349.525,81€ πλέον προσθέτου φόρου 419.430,97€ και συνόλου 768.956,78€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

δ) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 249.232,68€ πλέον προσθέτου φόρου 299.079,22€ και συνόλου 548.311,90€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

ε) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 317.344,65€ πλέον προσθέτου φόρου 380.813,58€ και συνόλου 698.158,23€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

στ) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 227.855,74€ πλέον προσθέτου φόρου 273.426,89€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.000,00€ και συνόλου 516.282,63€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

ζ) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 188.640,35€, πλέον προσθέτου φόρου 226.368,42€ και συνόλου 415.008,77€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

η) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 24.844,97€, πλέον προσθέτου φόρου 29.813,96€ και συνόλου 54.658,93€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

θ) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 69.886,56€ πλέον προσθέτου φόρου 83.863,87€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.247,03€ και συνόλου 160.997,46€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

ι) Της υπ' αριθμ./14-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, με καταλογισθέντα ποσό φόρου 28.181,96€, πλέον προσθέτου φόρου 29.872,88€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.956,08€ και συνόλου 62.010,92€ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

5. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/11/2016 σχετική Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-12-2016 και με αρ. πρωτενδικοφανούς προσφυγής των: 1), ΑΦΜκαι 2), με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 05/12/2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίστηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή η αιτία, της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) βάσει της συνταχθείσας από 11/11/2016 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος όπου διαπιστώθηκαν διαφορές φορολογητέου εισοδήματος, φόρου, προσθέτου φόρου, εισφορών κλπ συμβεβαιουμένων ποσών.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ./2015 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της αποστολής του με αρ. πρωτ./9-3-2015 φακέλου με αριθ. Υπόθεσης/226124/14 και του συνημμένου Πληροφοριακού Δελτίου Εισοδήματος της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου, σύμφωνα με τα οποία διαπιστώθηκε, κατόπιν ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων, αναντιστοιχία μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων (δηλ. των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων, των καταθέσεων εκείνων που καταδεικνύουν το πραγματικό εισόδημα βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1995) και των δηλωθέντων εισοδημάτων των προσφευγόντων, και κατόπιν του με αριθμό πρωτ./7-4-2016 εγγράφου από το Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, σχετικά με τα χρηματοοικονομικά προϊόντα που ο προσφεύγωνδιατηρούσε ή διατηρεί στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στις υποβληθείσες από κοινού, τωνκαι, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003-2012, για την εξακρίβωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48§3 (όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15§3 του Ν.3888/2010) του Ν.2238/1994 (λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στο παραπάνω πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε.). Από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων είχε αδήλωτο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως η προκύψασα διαφορά των πρωτογενών καταθέσεων (όπως αυτές προσδιορίστηκαν μετά την αφαίρεση των μεταφορών και ποσών επανακαταθέσεων), μετά την αφαίρεση από αυτές ανά έτος του συνόλου των πραγματικών καθαρών εισοδημάτων από 50% συμμετοχή σε Ε.Π.Ε., πλέον των ακαθαρίστων εσόδων ατομικής επιχείρησης και του Φ.Π.Α. επ' αυτών (σελ. 191,192 έκθεσης, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον αρχικό έλεγχο του ΣΔΟΕ και συμπεριλήφθηκαν στο με αρ./2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς). Επιπλέον καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για την αύξηση της επένδυσής του με μη δικαιολογημένα νέα κεφάλαια στην τράπεζα HSBC Ελβετίας στις χρήσεις 2006 και 2007, διαφορές τεκμηρίων διαβίωσης σε όλα τα έτη 2002-2011 και αδήλωτο εισόδημα από κινητές αξίες στα έτη 2004-2007.

Επιπλέον, σε εκτέλεση της με αριθ./2015 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η οποία εκδόθηκε για την προσφεύγουσα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στις υποβληθείσες από κοινού των προσφευγόντων δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2008-2012, σύμφωνα

με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 23 του Ν.4174/2013. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε αδήλωτο εισόδημα Α' πηγής της προσφεύγουσας και διαφορές τεκμηρίων διαβίωσης.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν πρωτογενών καταθέσεων ποσών που συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών προγενεστέρως αναληφθέντων

..... στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05.11.2015 έγγραφο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» και, συγκεκριμένα, στην παράγραφο 8 αυτού αναφέρονται τα ακόλουθα: «Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

..... Εν προκειμένω, ο έλεγχος σύμφωνα με τον πίνακα Π2 (σελ. 188) της έκθεσης ελέγχου δέχεται ότι προέβην σε αναλήψεις κατά το χρονικό διάστημα 2002 έως και 2011, που ανέρχονται συνολικά στο ποσό των 3.161.239,95 ευρώ. Από το ποσό αυτό όμως ουσιαστικά ο έλεγχος δέχεται ότι μόνο το ποσό των 562.316,06 ευρώ έχει επανακατατεθεί στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, παρά το γεγονός ότι υπάρχουν πολλές καταθέσεις μου μεταγενέστερες των αναλήψεων. Η αιτία που δέχτηκε μόνο το παραπάνω ποσό είναι ότι επικαλούμενη την με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110/5-11-2015 διευκρινιστική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, έκρινε ότι κάθε νέα ανάληψη μετρητών δύναται να επανακατατεθεί, εν όλω η εν μέρει, μέχρι την επόμενη νέα ανάληψη μετρητών (νέα ανάληψη λογίζεται η ανάληψη διαφορετικής ημερομηνίας, οι αναλήψεις μετρητών της ίδιας μέρας αθροίζονται), δεδομένου ότι όπως υποστηρίζει ο έλεγχος για να προβεί ο ελεγχόμενος σε νέα ανάληψη έχει δαπανήσει το πρότερο αναληφθέν ποσό. Η

παραδοχή αυτή αφορά προσωπική εκτίμηση του ελεγκτή, δεν προκύπτει από καμία νομοθεσία, είναι αυθαίρετη και δεν μπορεί να αποδειχθεί από κανένα στοιχείο.

..... Σχετικά με την παραπάνω πρακτική του ελέγχου θα μπορούσα να αναφέρω ότι πολλές φορές τύχαινε να προβώ σε πλήθος συνεχόμενων αναλήψεων μη γνωρίζοντας ακριβώς τι ποσό θα απαιτούνταν για την κάλυψη των διαφόρων υποχρεώσεων μου. Συνεπώς φύλασσα κατά τακτά χρονικά διαστήματα μεγάλο όγκο μετρητών στο χρηματοκιβώτιο μου για ενδεχόμενες αγορές ή διαφορούς λόγους και ακολούθως όταν εξέλειπαν οι λόγοι αυτοί, τα κατέθετα στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς. Η συναλλακτική μου δραστηριότητα, λόγω και της φύσεως της δουλειάς μου, δεν βασιζόταν σε συγκεκριμένους κανόνες. Για παράδειγμα έχει καταλογιστεί ως πρωτογενής κατάθεση η κίνηση με α/α 3457 ποσού 49.000 ευρώ ενώ έχω διενεργήσει αναλήψεις το χρονικό διάστημα 1/6-31/7/2010 συνολικού ποσού 615.000 ευρώ και μεσολαβεί μία ανάληψη ποσού 1.000 ευρώ. Δηλαδή ο έλεγχος υποστηρίζει ότι δαπάνησα 615.000 ευρώ (ενώ δεν έχω προβεί σε δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων το έτος 2010) διότι μεσολάβησε η ανάληψη των 1.000 ευρώ, και το ποσό των 49.000 ευρώ που κατατέθηκαν μετά την ανάληψη των 1.000 ευρώ, δεν θα μπορούσαν να είναι μέρος των 615.000 ευρώ. Ο παραπάνω ισχυρισμός αποδεικνύεται τελείως αβάσιμος και αυθαίρετος βέβαια. Για το λόγο αυτό αιτούμαστε όπως συμπεριληφθούν όλες οι αποδεκτές από το έλεγχο αναλήψεις στην δικαιολόγηση των καταθέσεων μου, που αφορούν σε καταθέσεις μετρητών χωρίς όνομα ή συγκεκριμένη αιτιολογία.

Συνεπώς, η βάση αυτή, επί της οποίας, ωστόσο, ο έλεγχος διαμορφώνει τα αποτελέσματα του, είναι εσφαλμένη κι αυθαίρετη. Οι προσβαλλόμενες προβαίνουν στον χαρακτηρισμό ύπαρξης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, χωρίς εμπεριστατωμένη ειδική και πλήρη αιτιολογία και κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και παράλειψης χρήσης καταθέσεων οι οποίες καλύπτονται πλήρως από τις αναλήψεις αντίστοιχων ποσών που είχαν γίνει εντός της ίδιας χρήσης από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς μας και ο έλεγχος αρνήθηκε να λάβει υπόψη του, επειδή δεν απείχαν μία τουλάχιστον ημέρα μεταξύ τους ή επειδή των επανακαταθέσεων είχαν προηγηθεί άλλες αναλήψεις, καθίσταται πρόδηλο, ότι οι προσβαλλόμενες έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των άρθρων 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 αλλά και με μη πλήρη κι επαρκή αιτιολογία. Τούτο διότι, η φορολογική αρχή, παρά το γεγονός ότι φέρει το κύριο βάρος απόδειξης, δεν αποδεικνύει επακριβώς κι εμπεριστατωμένα, ότι τα χρήματα αυτά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης, ήτοι προέρχονται από άγνωστη πηγή.....

2. Εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψιν αναλήψεις ετών 1991-2001

«Κατά παράβαση της ανωτέρω εγκυκλίου δεν ελήφθησαν υπόψιν προς δικαιολόγηση χρηματικών καταθέσεων φερόμενων ως πρωτογενών αναλήψεις μετρητών ετών 1991- 2001 συνολικού ποσού 910.508,38€. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψιν τα ανωτέρω ποσά με τον ισχυρισμό ότι «μία τέτοια συμπεριφορά, δηλαδή η διαχρονική συγκέντρωση και διατήρηση χρηματικών ποσών και η μετέπειτα τμηματική κατάθεσή τους σε τραπεζικούς λογαριασμούς, με μεγάλη χρονική καθυστέρηση, εν προκειμένω, εύρους ετών (πλέον δεκαετίας), δε μπορεί να

χαρακτηριστεί ως ορθολογική και δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική. Επίσης, σύμφωνα και με το Πληροφοριακό Δελτίο Εισοδήματος του ΣΔΟΕ, μια τέτοια συμπεριφορά δεν συνάδει και με το συναλλακτικό προφίλ του ελεγχόμενου ο οποίος, όπως προκύπτει από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, «κυνηγούσε» τα επιτόκια και όπως χαρακτηριστικά επισημαίνει ο ίδιος σε προηγούμενο υπόμνημά του στο ΣΔΟΕ, «μετέφερα τα κεφάλαια που είχα αρχίσει να συγκεντρώνω από την έναρξη της επιχειρηματικής μου δραστηριότητας (κατά τα ακολουθούντα) σε όποια τράπεζα προσέφερε το μεγαλύτερο επιτόκιο... Παράλληλα οι επενδύσεις μου επανεπενδύονταν διαρκώς. Πρόσθετα μάλιστα και προϊόν από την επαγγελματική μου δραστηριότητα». Επίσης, ακόμη και στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος διατηρούσε χρηματικά ποσά προ των ετών, κατά τα οποία ο έλεγχος προσδιορίζει διαφορές μεταξύ καταθέσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων, δηλαδή πριν το έτος 2002, είναι προφανές ότι η κατάθεση μέρους αυτών μετά την 1/1/2002 (ημερομηνία εισαγωγής του ευρώ στην Ελλάδα), θα προϋπέθετε τη μετατροπή τους από δραχμές σε ευρώ, μέσω των Τραπεζών και μετά την 1/3/2002 μετατροπή τους από δραχμές σε ευρώ μόνο μέσω της Τράπεζας της Ελλάδος (ή στις Δ.Ο.Υ. τα κέρματα). Ωστόσο, κανένα πιστοποιητικό ευρωποίησης και καμία σχετική βεβαίωση μετατροπής δραχμών σε ευρώ ή οποιοδήποτε σχετικό νόμιμο δικαιολογητικό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθά δεν έλαβε υπόψη «αναλήψεις ποσών σε δραχμές, ετών 1991 έως 2001» και ούτε λαμβάνει υπόψη το ποσό 910.508,38€ που χρησιμοποιεί, στον πίνακα «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ, ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ, ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ & ΕΠΙΤΑΓΕΣ (ΟΛΑ ΜΑΖΙ) του υπομνήματός του, ως αναλήψεις μετρητών που επανακατατίθενται από 1-1-2002 και μετά». (σελ. 70 έκθεσης ελέγχου)

Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός της φορολογικής αρχής έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την 44110/2015 εγκύκλιο διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία δεν θέτει χρονικό περιορισμό μεταξύ των αναλήψεων και καταθέσεων ποσών για την κάλυψη των οποίων χρησιμοποιούνται. Ο ισχυρισμός άλλωστε ότι το «προφίλ» του φορολογούμενου δεν συνάδει με την πρακτική να αναλαμβάνει και να επανακαταθέτει ποσά αποτελεί απλή κρίση της ελέγκτριας και δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αποδεικτικό στοιχείο ότι οι εν λόγω αναλήψεις χρησιμοποιήθηκαν με διαφορετικό από την επανακατάθεσή τους τρόπο. Επιπλέον, ο ισχυρισμός ότι για να ληφθούν υπόψιν τα ανωτέρω ποσά έπρεπε να προσκομιστεί πιστοποιητικό ευρωποίησης ή σχετική βεβαίωση μετατροπής δραχμών σε ευρώ είναι εσφαλμένος. Ειδικότερα, όπως ομολογεί η ίδια η φορολογική αρχή, η μετατροπή δραχμών σε ευρώ μέχρι την 1.3.2002 γινόταν στις τράπεζες, οι οποίες δεν χορηγούσαν σχετικό παραστατικό ευρωποίησης, καθώς τέτοιου είδους παραστατικό δινόταν μόνο από την Τράπεζα της Ελλάδος στην οποία η ευρωποίηση πραγματοποιούνταν από 1.3.2002 και εφεξής.

Συνεπώς, εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν δέχεται ότι ποσό 910.508,38€ αναλήφθηκε και επανακατατέθηκε στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς.....»

3. Εσφαλμένη ερμηνεία της ΣτΕ 884/2016 και επίκλησή της προκειμένου αναλήψεις χρηματικών ποσών να μην χρησιμοποιηθούν για δικαιολόγηση επανακαταθέσεων

«..... Η Δ.Ο.Υ Κηφισιάς επικαλούμενη την από 884/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, ισχυρίζεται κατόπιν εσφαλμένης ερμηνείας αυτής ότι

οι αναλήψεις ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για δικαιολόγηση καταθέσεων που φέρονται ως πρωτογενείς σε περίπτωση που το ποσό των τεκμηρίων υπερβαίνει το εισόδημα (σελ. 89 έκθεσης ελέγχου).

Συνεπώς από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι η συγκεκριμένη απόφαση δεν αναφέρει ότι οι δαπάνες των άρθρων 16 και 17 αφαιρούνται από τις αναλήψεις που διενεργήθηκαν, αλλά από το δηλωθέν εισόδημα του φορολογούμενου. Δηλαδή αναφέρεται στην κάλυψη της τραπεζικής κατάθεσης ή του εμβάσματος με το ποσό που προκύπτει από την ανάλωση κεφαλαίου που προκύπτει από την αφαίρεση των τεκμαρτών δαπανών από το δηλωθέν εισόδημα.

Κατά τα ανωτέρω, σχετικά με την πρακτική του ελέγχου η οποία αναλύεται στον Πίνακα Π4 (σελ. 189 έκθεσης ελέγχου) και αφορά την σύγκριση των αντικειμενικών δαπανών των άρθρων 16 και 17 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) με το ποσό των αναλήψεων του ελεγχόμενου από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς πρέπει να επισημάνουμε ότι:

Καταρχήν, οι αντικειμενικές δαπάνες όπως αυτές ορίζονται από τα παραπάνω αναφερόμενα άρθρα, υπολογίζονται για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν. Επομένως, αφορούν εξ' ορισμού δαπάνες που υπολογίζονται βάσει νομοθεσίας με συγκεκριμένα κριτήρια τα οποία δεν μπορούν να συγκριθούν σε καμία περίπτωση με τις πραγματικές δαπάνες του φορολογούμενου. Επισημαίνουμε, επίσης, ότι ο έλεγχος που διενεργείται βασίζεται στην επεξεργασία πραγματικών κινήσεων και περιστατικών όπως αυτά εξάγονται από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου.

Επομένως, δεν δύναται να συγκριθούν οι πραγματικές και αναμφισβήτητες αναλήψεις μου, με τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες που υπολογίζονται για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος των φορολογούμενων και όχι των πραγματικών εξόδων τους. Η σύγκριση αυτή θα μπορούσε να γίνει εάν ο έλεγχος ήξερε τις πραγματικές δαπάνες μου ανά έτος, μέγεθος όμως που δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί αφού δεν δηλώνονται όλα τα έξοδα των φορολογούμενων στις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλουν. Επίσης, πρέπει να υπενθυμίσω ότι όλες οι χρεώσεις που αφορούν έξοδα ή πληρωμές έχουν ήδη αφαιρεθεί από τις αναλήψεις και δεν υπολογίζονται καθόλου στον παρόντα έλεγχο.

Επομένως, η σύγκριση που διενεργήθηκε από τον παρόντα έλεγχο και η εξαίρεση του ποσού των 29.570,64€ στη χρήση 2008 από τις αναλήψεις διότι ήταν λιγότερες από τα τεκμήρια του ίδιου έτους δεν στηρίζεται σε καμία διάταξη ή απόφαση και είναι αποτέλεσμα παρερμηνείας των διατάξεων από μέρους του ελεγκτή.»

4. Παραγραφή

«.....Εν προκειμένω, ο έλεγχος στηρίζεται σε ευρήματα τραπεζικών μου λογαριασμών ετών 2002 έως 2011. Ωστόσο, οι τραπεζικοί μου λογαριασμοί δεν συνιστούν νέο στοιχείο προκειμένου να παρατείνεται η πενταετής παραγραφή σε δεκαετή, καθώς η φορολογική αρχή μπορούσε ανά πάσα στιγμή να τους ελέγξει. Συνεπώς και με βάση όσα αναπτύχθηκαν ανωτέρω, ισχύουν τα ακόλουθα: Η χρήση του 2002 παρεγράφη

το 2008, η χρήση του 2003 παρεγράφη το 2009, η χρήση του 2004 παρεγράφη το 2010, η χρήση του 2005 παρεγράφη το 2011, η χρήση του 2006 παρεγράφη το 2012, η χρήση του 2007 παρεγράφη το 2013, η χρήση του 2008 παρεγράφη το 2014. Επιπλέον, για τις χρήσεις μέχρι 2006 προκειμένου να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου βάσει νέων στοιχείων έπρεπε να είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, δηλαδή να έχει διενεργηθεί ήδη έλεγχος, γεγονός το οποίο δεν υφίσταται εν προκειμένω.

Τέλος, όσον αφορά το συνολικό ποσό των 273.371,89€ που μου καταλογίστηκε το οικονομικό έτος 2006 και το οικονομικό έτος 2007 και εντοπίστηκε στην Τράπεζα HSBC Γενεύης δεν μπορεί να φορολογηθεί για δύο λόγους.

Πρώτον, αυτά δεν συνιστούν νέα στοιχεία, καθώς η φορολογική αρχή μπορούσε να ελέγξει εγκαίρως τους τραπεζικούς μου λογαριασμούς εντός της πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής και να διαπιστώσει ότι στο παρελθόν είχα εμβάσει χρηματικά ποσά στην αλλοδαπή. Άρα, θα μπορούσε εγκαίρως να ελέγξει αν τα υπόλοιπα των τραπεζικών μου λογαριασμών στην αλλοδαπή δικαιολογούνται από δηλωθέντα εισοδήματά μου στην Ελλάδα.

Δεύτερον, η παράταση των δύο ετών που προβλέπεται στο άρθρο 22 του ν. 4203/2013, αφορά μεν τις χρήσεις 2006 και 2007, η παραγραφή των οποίων έληγε στις 31-12-2013, όμως, δεν εφαρμόζεται στην προκείμενη περίπτωση, γιατί δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτής, ήτοι συγκεκριμένα, να έχουν αποσταλεί μέχρι 31-12-2013, στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες ή να εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, ή να έχει εκδοθεί εισαγγελική παραγγελία, εντολή ελέγχου κλπ μέχρι την ημερομηνία αυτή (31-12-2013). Και τούτο, διότι με την ΑΒΜ ΕΟΕ/2015 Εισαγγελική Παραγγελία παραδόθηκε στον Έλεγχο το/07-04-2016 εμπιστευτικό έγγραφο και ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2016 και/2015 εντολή ελέγχου. Επομένως, όλες οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εκδόθηκαν στις 14/11/2016 και που κοινοποιήθηκαν στις 05/12/2016, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής αυτών, που έληγε, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, στις 31-12-2008, 31-12-2009, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012 και 31-12-2013 αντίστοιχα.»

5. Εσφαλμένος υπολογισμός φόρου εισοδήματος τεκμηρίων άρθρων 17 & 19 του Ν. 2238/1994

«..... Εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μου υπολογίζονται τεκμαρτά εισοδήματα προκύπτοντα από ιδιοκατοίκηση πρωτευουσών και δευτερευουσών κατοικιών μου, καθώς και αυτοκινήτων και δανείων οικονομικών ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011.

Ως προς δε τις δευτερεύουσες κατοικίες μου, με το παρόν σας προσκομίζονται αναλυτικές καταστάσεις κατανάλωσης ρεύματος από την Δ.Ε.Η, από τις οποίες καθίσταται σαφές ότι αυτές δεν χρησιμοποιούνταν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, όπως εσφαλμένα η φορολογική αρχή ισχυρίζεται.

Επιπλέον, σας προσκομίζω συμβολαιογραφικό έγγραφο από το οποίο προκύπτει ότι το ακίνητο της Μυκόνου για το οποίο μου καταλογίζεται φόρος βάσει τεκμηρίων για όλα τα ελεγχόμενα έτη, έχει μεταβιβαστεί στην κόρη μου ήδη από το έτος 1992 συνεπώς δεν μου ανήκει προκειμένου να μου καταλογίζεται φόρος βάσει τεκμηρίων.

Περαιτέρω, όπως αναφέρθηκε η μέθοδος του τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδημάτων εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που τα εισοδήματα του φορολογουμένου δεν επαρκούν για να καλύψουν τις πραγματοποιηθείσες από αυτόν δαπάνες.

Εν προκειμένω, συμβαίνει το αντικρουόμενο και οξύμωρο να μου αναγνωρίζει η υπηρεσία σας εισόδημα, δήθεν πλεονάζον του δηλωθέντος μου, κατατεθειμένο σε τραπεζικούς λογαριασμούς, να μου υπολογίζει επ' αυτού φόρο εισοδήματος και την ίδια στιγμή να υπολογίζει εισόδημα βάσει τεκμηρίων, ενώ το εσφαλμένα υπολογισθέν από την υπηρεσία σας εισόδημα, όπως προκύπτει από έλεγχο των τραπεζικών μου καταθέσεων, υπερκαλύπτει οποιαδήποτε δαπάνη μου.....»

6^{ος} Λόγος ακύρωσης : Εσφαλμένος καταλογισμός φόρων στη σύζυγό μου Δρακοπούλου Βασιλική

«.....Εν προκειμένω, έλαβε χώρα το εξής οξύμωρο. Ενώ με την σύζυγό μου υποβάλλω κοινή φορολογική δήλωση, η οποία εκκαθαρίζεται ξεχωριστά για τον καθένα, η φορολογική αρχή εξέδωσε δύο διαφορετικές εντολές ελέγχου, οι οποίες αφορούν διαφορετικές χρήσεις, επέδωσε δε στη σύζυγό μου φύλλα προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2008-2012 με ποσά ίδια με τα δικά μου, χωρίς να προβεί σε εκκαθάριση αυτών. Ουσιαστικά καταλόγισε δύο φορές το ίδιο ποσό φόρου εισοδήματος. Ο ισχυρισμός δε της φορολογικής αρχής ότι η σύζυγός μου δεν ανταποκρίθηκε στο προσωρινό σημείωμα ελέγχου αναιρείται από την ίδια της έκθεση ελέγχου, η οποία αναφέρει στη σελίδα 66 ότι «..... με την με αρ. πρωτ./25-2-2016 αίτησή του ζήτησε παράταση τριάντα (30) ημερών και η υπηρεσία μας ενέκρινε την αίτηση μέχρι την 15/3/2016 προκειμένου να παράσχει εξηγήσεις επί του με αρ./1-2-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Με το με αρ. πρωτ./15-3-2016 Υπόμνημα Παροχής Εξηγήσεων (και τα δύο συμπληρωματικά του που προσκομίστηκαν με διαφορά λίγων ημερών), οαναφέρει επί λέξει, μεταξύ άλλων, τα εξής σχετικά με το με αρ./1-2-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου».

Στο σημείο αυτό, αξίζει να αναφερθεί ότι το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου υπήρξε εντελώς ασαφές τόσο ως προς τα πρόσωπα που ελέγχονται όσο και ως προς τα ελεγχόμενα έτη. Συγκεκριμένα, οι εντολές ελέγχου παρουσιάζονται σε μία γραμμή χωρίς να διευκρινίζεται ποια εντολή αφορά ποιο φυσικό πρόσωπο. Ως ελεγχόμενες διαχειριστικές περίοδοι ορίζονται οι από 01/01/2002 έως 31/12/2011. Παρ' όλα αυτά με την από 11/11/2016 έκθεση ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποσαφηνίζεται ποιες εντολές ελέγχου αφορούν ποια πρόσωπα, αλλά όμως περιέργως η σύζυγός μου φέρεται να ελέγχεται για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2007 έως 31/12/2011.»

7^{ος} Λόγος ακύρωσης : Εσφαλμένος προσδιορισμός μη δηλωθέντος εισοδήματος από ακίνητα της συζύγου μου

«Στη σελίδα 9 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι «Τα οικονομικά έτη 2009 έως και 2012 δηλώνεται από τη σύζυγοεισόδημα από την εκμίσθωση του ισογείου της οδού Βόλος. Επίσης, το β' εξάμηνο του οικ. Έτους 2011 και το οικ. έτος 2012 δηλώνεται εισόδημα από την εκμίσθωση των διαμερισμάτων 1^{ου} και 2^{ου} ορόφου της οδού Για τα ακόλουθα δεν δηλώνεται εισόδημα στα αντίστοιχα οικ. έτη: 1) Ισόγειο: οικ. έτος 2008, 2) 1^{ος} όροφος: οικ. έτος 2008-2010 και α' εξαμ. 2011 και γ) 2^{ος} όροφος: οικ. έτος 2008-2010 και α' εξαμ. 2011 χωρίς να προκύπτει από αποδεικτικά στοιχεία ότι αυτά ήταν κενά, από τον χρόνο απόκτησής τους 19/1/2007. Επίσης τα παραπάνω ακίνητα δεν έχουν δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κύριες ή δευτερεύουσες κατοικίες. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κρίνει ότι αυτά χρησιμοποιήθηκαν με άλλο τρόπο και υπολογίζει, για τα ελεγχόμενα οικ. έτη που δεν έχει δηλωθεί μίσθωμα για αυτά, το ετήσιο ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 παρ.3 και 23 παρ.1^α του Ν. 2238/1994».

Ωστόσο, ο 1^{ος} και 2^{ος} όροφος εκμισθώθηκαν το πρώτον στις 1.7.2010, η μίσθωση ανανεώθηκε την 1.1.2014 και έληξε τον Αύγουστο 2014.»

Επί των ισχυρισμών των προσφευγόντων.

Επί του 1^{ου} και 3^{ου} (και μέρος του 5^{ου}) ισχυρισμού

Ο κατ' έλεγχο καταλογισμός από πρωτογενείς καταθέσεις προέκυψε μεταξύ άλλων και βάσει των παρακάτω διαπιστώσεων του ελέγχου:

«σελ. 75 : Ο έλεγχος κατά την επεξεργασία των κινήσεων με τις αναλήψεις μετρητών λαμβάνει υπόψη του όλες εκείνες τις αναλήψεις που δεν έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για να καλύψουν άλλες δαπάνες ούτε για να δικαιολογήσουν άλλες καταθέσεις στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς και για κάθε νέα ανάληψη μετρητών αποδέχεται την επανακατάθεσή της, εν όλω ή εν μέρει, μέχρι την επόμενη νέα ανάληψη μετρητών (νέα ανάληψη λογίζεται η ανάληψη διαφορετικής ημερομηνίας, οι αναλήψεις μετρητών της ίδιας ημέρας αθροίζονται), δεδομένου ότι για να προβεί ο ελεγχόμενος σε νέα ανάληψη έχει δαπανήσει το πρότερα αναληφθέν ποσό. Ο έλεγχος δηλαδή κρίνει ότι κάθε νέα ανάληψη μετρητών γίνεται διότι ο ελεγχόμενος έχει ήδη χρησιμοποιήσει τα προηγούμενα αναληφθέντα ποσά μετρητών και επομένως μόνο το ποσό της νέας ανάληψης δύναται να επανακατατεθεί»

« σελ. 188 : **ΠΙΝΑΚΑΣ Π2**

Χρήση	Άθροισμα από Πρωτογενείς Καταθέσεις Ελέγχου	Άθροισμα από Ποσό Ανάληψης Αποδεκτό	Αναλήψεις που επανακατατίθενται	Διαφορά Αποδεκτών Αναλήψεων από αναλήψεις που επανακατατίθενται
-------	---	-------------------------------------	---------------------------------	---

2002	906.009,18	178.888,17	78.574,66	100.313,51
2003	1.079.519,99	155.981,98	75.933,40	80.048,58
2004	1.309.124,15	233.506,39	144.096,39	89.410,00
2005	1.071.741,28	226.205,68	41.793,68	184.412,00
2006	880.223,44	411.660,00	87.496,00	324.164,00
2007	712.970,34	259.960,00	40.276,63	219.683,37
2008	700.890,50	120.930,00	54.375,26	66.554,74
2009	418.238,52	398.240,00	13.244,54	384.995,46
2010	488.018,36	717.465,00	19.128,77	698.336,23
2011	378.936,84	458.402,73	7.396,73	451.006,00

Στον πίνακα Π2, στην στήλη «Άθροισμα από Πρωτογενείς Καταθέσεις Ελέγχου» φαίνονται, ανά έτος, οι εκ του παρόντος ελέγχου πρωτογενείς καταθέσεις όπως αυτές προκύπτουν από τη στήλη «Άθροισμα από Πρωτογενείς Σημειώματος», δηλαδή από τις πρωτογενείς καταθέσεις του με αρ./2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, έχοντας λάβει υπόψη το σύνολο της στήλης «Αναλήψεις που επανακατατίθενται». Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι το σύνολο της στήλης «Αναλήψεις που επανακατατίθενται» προκύπτει από το σύνολο της στήλης «Ποσό Ανάληψης Αποδεκτό», δηλαδή από εκείνες τις αναλήψεις που ο έλεγχος έκανε αποδεκτές ως αναλήψεις μετρητών που δεν έχουν δαπανηθεί ή κατατεθεί ήδη αλλού αλλά που επανακατατίθενται, εν όλω ή εν μέρει, μέχρι την επόμενη νέα ανάληψη μετρητών (νέα ανάληψη λογίζεται η ανάληψη διαφορετικής ημερομηνίας, οι αναλήψεις μετρητών της ίδιας ημέρας αθροίζονται).

Τέλος, στη στήλη «Διαφορά Αποδεκτών Αναλήψεων από αναλήψεις που επανακατατίθενται» παρουσιάζεται το σύνολο εκείνων των αναλήψεων μετρητών που δεν επανακατατέθηκαν (Άθροισμα στήλης «Ποσό Ανάληψης Αποδεκτό» **ΜΕΙΟΝ** «Αναλήψεις που επανακατατίθενται»).

Συμπληρωματικά του προηγούμενου πίνακα Π2 και προκειμένου να προσδιορίσουμε ορθά τις αναλήψεις μετρητών που λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εξαιρεθούν επόμενες καταθέσεις, δεν έχουν δηλαδή χρησιμοποιηθεί για να καλύψουν άλλες δαπάνες, υπολογίζουμε το ποσό κατά τα άρθρα 16§1α,β,γ,θ & 17§γ' Ν.22381994 (τεκμήρια διαβίωσης και δαπανών) που υπερβαίνει το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικ. έτους. Σύμφωνα με τα πραγματικά δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου και της συζύγου του, όπως παρουσιάστηκαν στο κεφάλαιο **3.Υποβληθείσες Δηλώσεις και Δεδομένα Δηλώσεων** και βάσει των τεκμηρίων των άρθρων 16§1α,β,γ,θ & 17§γ' Ν.22381994, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο κεφάλαιο **5.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ**

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΤΕΚΜΑΡΤΗ (ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ) ΔΑΠΑΝΗ, για κάθε ελεγχόμενο έτος προκύπτει ο παρακάτω Πίνακας Π3:

ΠΙΝΑΚΑΣ Π3

Χρήση	Πραγματικό Δηλωθέν Εισόδημα	Τεκμήρια αρθ. 16§§1 ^{α,β,γ,θ} και 17§γ	Ποσό τεκμηρίων που υπερβαίνει το εισόδημα
2002	47.566,60	42.927,50	-4.639,10
2003	43.501,11	85.789,54	42.288,43
2004	35.649,85	85.755,50	50.105,65
2005	37.588,86	129.594,30	92.005,44
2006	27.173,92	103.852,98	76.679,06
2007	23.159,77	115.894,94	92.735,17
2008	19.769,56	115.894,94	96.125,38
2009	27.075,12	115.801,44	88.726,32
2010	40.131,23	125.983,60	85.852,37
2011	92.160,00	173.714,80	81.554,80

Σύμφωνα με την με αρ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ τα ποσά εκείνα των άρθρων 16§1α,β,γ,θ & 17§γ' κατά το ποσό που υπερβαίνουν το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου έτους αφαιρούνται από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

Στην περίπτωση μας δηλαδή, το ποσό της στήλης «Ποσό τεκμηρίων που υπερβαίνει το εισόδημα» του πίνακα Π3 πρέπει να συγκριθεί με το ποσό της στήλης «Διαφορά Αποδεκτών Αναλήψεων από αναλήψεις που επανακατατίθενται» του Πίνακα Π2 προκειμένου να προσδιορίσουμε το ποσό των τεκμηρίων που υπερβαίνει το δηλωθέν εισόδημα καθώς και τις αναλήψεις μετρητών που δεν χρησιμοποιήθηκαν για άλλες δαπάνες. Τα παραπάνω υπολογίζονται στον πίνακα Π4 που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ Π4

Χρήση	Ποσό τεκμηρίων που υπερβαίνει	Διαφορά Αποδεκτών Αναλήψεων από	Ποσό τεκμηρίων που υπερβαίνει α) το εισόδημα και
-------	----------------------------------	------------------------------------	---

	εισόδημα	αναλήψεις που επανακατατίθενται	β) τις αναλήψεις μετρητών που δεν χρησιμοποιήθηκαν για άλλες δαπάνες
2002	-4.639,10	100.313,51	0,00
2003	42.288,43	80.048,58	0,00
2004	50.105,65	89.410,00	0,00
2005	92.005,44	184.412,00	0,00
2006	76.679,06	324.164,00	0,00
2007	92.735,17	219.683,37	0,00
2008	96.125,38	66.554,74	29.570,64
2009	88.726,32	384.995,46	0,00
2010	85.852,37	698.336,23	0,00
2011	81.554,80	451.006,00	0,00

Από τον πίνακα Π4 συμπεραίνουμε ότι για το έτος 2008 τα τεκμήρια των άρθρων 16§1α,β,γ,θ & 17§γ' υπερβαίνουν το δηλωθέν εισόδημα και τις αναλήψεις μετρητών που δεν χρησιμοποιήθηκαν για άλλες δαπάνες κατά 29.570,64€. Ως εκ τούτου ο έλεγχος αφαιρεί το ποσό αυτό από το αντίστοιχο ποσό της στήλης «Αναλήψεις που επανακατατίθενται» του πίνακα Π2 και επαναυπολογίζει τις Πρωτογενείς Καταθέσεις Ελέγχου ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ Π5

Χρήση	Άθροισμα στήλης «Πρωτογενείς Καταθέσεις Ελέγχου»	Ποσό τεκμηρίων που υπερβαίνει α) το εισόδημα και β) τις αναλήψεις μετρητών που δεν χρησιμοποιήθηκαν για άλλες δαπάνες	ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
2002	906.009,18	0,00	906.009,18
2003	1.079.519,99	0,00	1.079.519,99
2004	1.309.124,15	0,00	1.309.124,15
2005	1.071.741,28	0,00	1.071.741,28
2006	880.223,44	0,00	880.223,44
2007	712.970,34	0,00	712.970,34
2008	700.890,50	29.570,64	730.461,14

2009	418.238,52	0,00	418.238,52
2010	488.018,36	0,00	488.018,36
2011	378.936,84	0,00	378.936,84

Στον πίνακα Π5 υπολογίζονται οι ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα του ελεγχόμενου και την με αρ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ για τα ποσά των τεκμηρίων που υπερβαίνουν α) το εισόδημα και β) τις αναλήψεις μετρητών που δεν χρησιμοποιήθηκαν για άλλες δαπάνες.»

Επειδή στην με αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 Εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής: «8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο

φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο καταλογισμός του ελέγχου στο βαθμό που έκανε αποδεκτές ως αναλήψεις μετρητών που δεν έχουν δαπανηθεί ή κατατεθεί ήδη αλλού αλλά που επανακαθίστανται, εν όλω ή εν μέρει, «μέχρι την επόμενη νέα ανάληψη μετρητών (νέα ανάληψη λογίζεται η ανάληψη διαφορετικής ημερομηνίας, οι αναλήψεις μετρητών της ίδιας ημέρας αθροίζονται)», δεδομένου ότι για να προβεί ο ελεγχόμενος σε νέα ανάληψη έχει δαπανήσει το πρότερα αναληφθέν ποσό. Ο έλεγχος δηλαδή κρίνει ότι κάθε νέα ανάληψη μετρητών γίνεται διότι ο ελεγχόμενος έχει ήδη χρησιμοποιήσει τα προηγούμενα αναληφθέντα ποσά μετρητών και επομένως μόνο το ποσό της νέας ανάληψης δύναται να επανακατατεθεί» προκύπτει ότι εμπεριέχει την παραδοχή ότι τα ποσά αυτά δαπανήθηκαν για την κάλυψη των επαγγελματικών αγορών και δαπανών και προσωπικών δαπανών των προσφευγόντων.

Περαιτέρω όμως, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του αφαιρετικά των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος και της συζύγου του, όχι μόνον το καθαρό δηλωθέν εισόδημά του από συμμετοχές το οποίο υπέθεσε ότι στο σύνολό του αποτελεί μέρος των διαπιστωθέντων ως προσαύξησης περιουσίας καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και τις δικαιολογεί στο σύνολό του, αλλά και το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του από την άσκηση του επαγγέλματός του πλέον τον Φ.Π.Α. το οποίο επίσης δέχθηκε στο σύνολό του και δικαιολογεί τις υπό κρίση καταθέσεις. Συνεπώς, εφόσον ο έλεγχος χρησιμοποιεί έμμεσες αποδείξεις (Σ.τ.Ε. 884/2016) προκειμένου να αντιστοιχίσει εισόδημα και καταθέσεις, όφειλε αφαιρετικά των ποσών που δικαιολογούν καταθέσεις, να λάβει υπόψη του τις αγορές και δαπάνες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος που διενεργήθηκαν στην εκάστοτε χρήση με μετρητά και αναλήψεις από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του. Τα ποσά αυτά των μετρητών και αναλήψεων δεν θα ήταν δυνατόν να καλύψουν - ληφθούν υπόψη για την κάλυψη πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος καθώς θα εκρίνετο ότι δαπανήθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο. Ομοίως ο έλεγχος όφειλε να λάβει αφαιρετικά υπόψη του τα ποσά των δαπανών διαβίωσης των προσφευγόντων που διενεργήθηκαν με μετρητά στην εκάστοτε χρήση. Τα ποσά αυτά, δεν προκύπτουν ούτε από τα τηρηθέντα βιβλία του προσφεύγοντος (προκειμένου για τις επαγγελματικές δαπάνες), καθώς ο προσφεύγων για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις τηρούσε απλογραφικά βιβλία και συνεπώς δεν τηρείτο ο λογαριασμός «ταμείο», ούτε από τις δηλώσεις των προσφευγόντων (προκειμένου για τις δαπάνες διαβίωσης), στις οποίες αναγράφονται ελάχιστες και μη αντιπροσωπευτικές του πραγματικού κόστους διαβίωσης δαπάνες για τους σκοπούς της έκπτωσης εισοδήματος και φόρου (άρθρα 8 & 9 του ν.2238/1994), ενώ επιπλέον για τις αναγραφόμενες στις δηλώσεις δαπάνες αυτές δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής τους. **Ωστόσο η ισχυριζόμενη από τους προσφεύγοντες λήψη υπόψη αφαιρετικά της διαπιστωθείσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις, του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης με τον Φ.Π.Α. τους, δηλαδή χωρίς να λαμβάνονται υπόψη καθόλου αγορές και δαπάνες και μάλιστα σε επιχείρηση**

εμπορίας όπου μεγάλο μέρος του εισπραχθέντος εσόδου από την πώληση αφορά κόστος πωληθέντος (αγορές α και β' υλών), ακόμα και με το σκεπτικό ότι αυτές δεν προκύπτει ότι διενεργήθηκαν με μετρητά, θα οδηγούσε αναμφίβολα σε πλασματικά αποτελέσματα υπέρ του φορολογούμενου.

Περαιτέρω η απλή σύγκριση των τεκμαρτών δαπανών (βλ. πίνακας Π3 ελέγχου), με τις αναγραφόμενες στις δηλώσεις δαπάνες του παρακάτω πίνακα, καταδεικνύουν ότι και οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης των προσφευγόντων δεν αντικατοπτρίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Στον παρακάτω πίνακα αναγράφονται οι συνολικές αναλώσεις και δαπάνες της επιχείρησης του προσφεύγοντος που βάρυναν την επιχείρηση του (χωρίς τον Φ.Π.Α. τους) και ήταν απαραίτητες για την διενέργεια των αφαιρετικά ληφθέντων υπόψη ακαθαρίστων εσόδων.

Διαχειριστική Περίοδος	Μη επαγγελματικές δαπάνες δήλωσης	Ο.Α.Ε.Ε.	Δαπάνη Απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	Σύνολο δαπανών διαβίωσης
2002	3015,00			3015,00
2003	0,00	2592,00		2592,00
2004	0,00	2751,00		2751,00
2005	0,00		99530,00	99530,00
2006	0,00			0,00
2007	0,00			0,00
2008	0,00	3658,14		3658,14
2009	0,00	3817,86		3817,86
2010	19045,65	4393,26		23438,91
2011	15969,00	4615,62		20584,62

Οικον. έτος	Διαχειριστική Περίοδος	Έσοδα	Κέρδη	Αναλώσεις & Δαπάνες ατομικής επιχείρησης
2003	2002	562769,42	47566,60	515202,82
2004	2003	531727,23	43501,11	488226,12
2005	2004	366546,31	35649,85	330896,46
2006	2005	376708,39	37588,86	339119,53
2007	2006	252850,76	27173,92	225676,84
2008	2007	307952,67	23159,77	284792,90
2009	2008	206679,39	17033,56	189645,83
2010	2009	299155,91	24339,12	274816,79
2011	2010	256533,48	34545,23	221988,25

2012	2011	296666,85	37812,13	258854,72		
ΣΥΝΟΛΑ				3129220,26		
Οικον. έτος	Διαχειριστική Περίοδος	Αναλώσεις & Δαπάνες ατομικής επιχείρησης	Σύνολο δαπανών διαβίωσης δήλωσης	Γενικό σύνολο δαπανών έτους	Διαφορά Αποδεκτών Αναλήψεων από αναλήψεις που επανακατατίθενται	Διαφορά αποδεκτών αναλήψεων από αναλήψεις που επανακατατίθενται – συνολικές δαπάνες
2003	2002	515.202,82	3.015,00	518.217,82	100.313,51	-417.904,31
2004	2003	488.226,12	2.592,00	490.818,12	80.048,58	-410.769,54
2005	2004	330.896,46	2.751,00	333.647,46	89.410,00	-244.237,46
2006	2005	339.119,53	99.530,00	438.649,53	184.412,00	-254.237,53
2007	2006	225.676,84	0,00	225.676,84	324.164,00	98.487,16
2008	2007	284.792,90	0,00	284.792,90	219.683,37	-65.109,53
2009	2008	189.645,83	3.658,14	193.303,97	66.554,74	-126.749,23
2010	2009	274.816,79	3.817,86	278.634,65	384.995,46	106.360,81
2011	2010	221.988,25	23.438,91	245.427,16	698.336,23	452.909,07
2012	2011	258.854,72	20.584,62	279.439,34	451.006,00	171.566,66
	ΣΥΝΟΛΑ	3.129.220,26	159.387,53	3.288.607,79	2.598.923,89	-689.683,90

Σύμφωνα με τα ερμηνευθέντα στην Σ.τ.Ε. 884/2016 «...Επομένως (ο φορολογούμενος), οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 □ πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17). ... Τούτων

έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, □τεκμήρια□), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που εύλογως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) □ πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, **περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού** [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)].»

Στην προκειμένη περίπτωση, από την σύγκριση των συνολικών ατομικών και επαγγελματικών δαπανών του παραπάνω πίνακα **(μη λαμβανομένου υπόψη του**

Φ.Π.Α. των επαγγελματικών αγορών και δαπανών που καταβλήθηκε) με την «**Διαφορά Αποδεκτών Αναλήψεων από αναλήψεις που επανακατατίθενται**» που αποτελεί το ποσό των αναλήψεων που δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, **προκύπτει ότι ο προσδιορισμός του ελέγχου δεν προξένησε βλάβη στους προσφεύγοντες**, ενώ επιπλέον προκύπτει ότι, ο προσδιορισμός του ελέγχου έχει ορθή νομιμοποιητική βάση (τις καταθέσεις) και επαρκή τεκμηρίωση και βρίσκεται εντός του μέτρου που είναι επιτρεπτή η έμμεση απόδειξη (Σ.τ.Ε. 884/2016) και **δοθέντος ότι, οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν κατόπιν της κλήσης τους από την φορολογική αρχή, αλλά και με την παρούσα με πραγματικά στοιχεία (βιβλία, στοιχεία αγορών και εξόδων, αποδεικτικά πληρωμών, παραστατικά προσωπικών δαπανών, ΔΕΗ, ΟΤΕ κλπ), τον ισχυρισμό τους ότι ο έμμεσος προσδιορισμός του ελέγχου δεν είναι ορθός και τους προξένησε βλάβη, είναι επιτρεπτός. Ο** επικαλούμενος ισχυρισμός τους για αναλήψεις για την κάλυψη καταθέσεων είναι αόριστος (δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένες αναλήψεις και την χρήση τους) και αναπόδεικτος, δοθέντων δε των παραδοχών του ελέγχου (λήψης υπόψη αφαιρετικά του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων και του Φ.Π.Α.), ακόμα και στην γενικότητα (αναφερόμενος σε συνολικά ποσά) με την οποία προβλήθηκε (χωρίς να αναφέρονται συγκεκριμένες αναλήψεις και η χρήση τους) προκύπτει ελλιπής για τους λόγους που παρατέθηκαν και εξ' αυτού μεροληπτικός, και πρέπει να απορριφθεί.

Εν συνεχεία όμως, ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το εισόδημα των προσφευγόντων βάσει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, αφαιρεί από τα υπόλοιπα αναληφθέντα ποσά τη διαφορά των τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα των προσφυγόντων, και καταλογίζει ως εισόδημα τη διαφορά στην χρήση 2008 ποσού 29.570,64€. Όμως αυτός ο προσδιορισμός είναι πλημμελώς αιτιολογημένος βάσει της με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγκυκλίου διότι **ο έλεγχος που προτάσσεται από την εγκύκλιο είναι προκειμένου να διαπιστωθεί «αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Διαφορετικό θέμα αποτελεί ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάσει τις τεκμαρτές δαπάνες βάσει διατάξεων των άρθρων 16-19 του ν.2238/1994 ή η δυνατότητα αποστολής εμβάσματος που εξετάζεται στην Σ.τ.Ε. 884/2016. Ακόμα νόμιμος είναι ο καταλογισμός εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης των άρθρων 16-19 του ν.2238/1994 μόνον εφόσον το άθροισμα του καταλογισθέντος εισοδήματος από όλες τις πηγές δεν τα καλύπτει. Συνεπώς βάσιμος είναι και ο συγκεκριμένος ισχυρισμός των προσφευγόντων που προβάλλεται στον 5^ο λόγο και το καταλογισθέν ως εισόδημα στην χρήση 2008 ποσού 29.570,64€ πρέπει να διαγραφεί.**

Επί του 2^{ου} ισχυρισμού

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι τους καταλογίστηκαν ως πρωτογενείς

καταθέσεις, ποσά που αποτελούσαν επανακαταθέσεις προγενεστέρως αναληφθέντων μετρητών ετών 1991- 2001 συνολικού ποσού 910.508,38€, παρά τις υποδείξεις της με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144410 ΕΞ 2015/5-11-2015 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών.

Ο ισχυρισμός είναι αόριστος και δεν επιδέχεται εξέτασης διότι δεν προσδιορίζονται οι αναλήψεις και καταθέσεις των οποίων επιχειρείται η δικαιολόγηση από συγκεκριμένες αναλήψεις που δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο στη σελ. 78 της εκθέσεως, στον **ΠΙΝΑΚΑ Π1 «ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ»**, και συνεπώς πρέπει να απορριφθεί.

Ακόμα ο ισχυρισμός είναι λανθασμένος και αναπόδεικτος διότι αφενός αφορά μη ελεγχόμενα έτη για τα οποία δεν έχει το βάρος της απόδειξης ο έλεγχος (ως προς τον προσδιορισμό του υπολοίπου σε μετρητά την 31-12-2001 δυνάμενο να δικαιολογήσει σε ελεγχόμενα έτη καταθέσεις), αφετέρου το επικαλούμενο υπόλοιπο των αναλήψεων λανθασμένα προβάλλεται ότι προκύπτει μόνο από την αφαίρεση των προσωπικών δαπανών και των δαπανών της επιχείρησης αλλά βάσει της Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγκυκλίου μετά την αφαίρεση των επανακαταθέσεων τα επικαλούμενα έτη για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τους προσφεύγοντες. Δηλαδή το ισχυριζόμενο υπόλοιπο σε μετρητά την 31-12-2001 των προσφυγόντων είναι δυνατόν να προκύψει μόνο εφόσον αποδειχθεί από τους προσφεύγοντες πλέον της νομίμου κτήσης αυτού (καθώς αφορά μη ελεγχόμενα έτη), ότι πράγματι διακρατείτο σε μετρητά από τους προσφεύγοντες. Οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν αποδεικτικά κατάθεσης όλων των λογαριασμών τους και επενδυτικών προϊόντων τα υπό κρίση έτη, ενώ μόνον τότε ο ισχυρισμός αυτός θα μπορούσε να προβληθεί με επαρκή αποδεικτικά και να εξεταστεί από την Υπηρεσία μας.

Επί του 4^{ου} ισχυρισμού (παραγραφή)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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 (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1100/10.4.2001 με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότησης του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό μεταξύ των άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.2753/1999. Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν. 4203/2013 ορίζεται 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους 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. ».

Από την διάταξη αυτή ουδόλως συνάγεται ότι ο νομοθέτης απαιτεί οι αναφερόμενες στα άνω άρθρα εισαγγελικές παραγγελίες να είναι προσωποποιημένες, και ορθώς κατά τη γνώμη μας, αφού ενδέχεται κατά το χρόνο έκδοσης μίας εισαγγελικής παραγγελίας να μην προκύπτει η ταυτότητα ενός προσώπου από τα υπάρχοντα στοιχεία (π.χ. από την καταγγελία για φοροδιαφυγή), αλλά να ταυτοποιηθεί αργότερα από την έρευνα που θα διενεργήσει π.χ. η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν της εισαγγελικής παραγγελίας. Δηλαδή, ως προς τις εισαγγελικές παραγγελίες, κρίσιμο γεγονός για την παράταση της παραγραφής είναι, σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρα, η έκδοση εισαγγελικής παραγγελίας .

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 ορίζεται 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: 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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. ».

Επειδή για τις εκκρεμείς υποθέσεις χρήσεων 2000 - 2006 είχε δοθεί παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2013 με τους εξής νόμους: α) Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, με το άρθρο 12 του Ν. 3888/2010, με το άρθρο 18 του Ν. 4002/2011, με το άρθρο Δεύτερο του Ν. 4098/2012.

Επειδή για τις χρήσεις 2000 έως και 2006 (και τις επόμενες) που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, συνεπώς υφίσταται δεκαετής παραγραφή των χρήσεων αυτών συνεπεία συμπληρωματικών στοιχείων, ήτοι από 31-12-2011 έως και 31-12-2017 αντίστοιχα.

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις

για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... 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 την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Εν προκειμένω επειδή ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες στην συνέχεια των εντολών ελέγχου με αρ./1/14-6-2016 η οποία αντικατέστησε την με αρ./0/22-6-2016 (για τον υπόχρεο) και/22-12-2015 (για την σύζυγο) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισίας οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν του με αρ. πρωτ./9-3-2015 φακέλου με αριθ. Υπόθεσης/226124/14 και του συνημμένου Πληροφοριακού Δελτίου Εισοδήματος της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου, σύμφωνα με τα οποία και σε εκτέλεση της με αρ. ΟΙΚ ΕΙΣ ΠΕ/4-10-2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος διαπιστώθηκε, κατόπιν ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών, αναντιστοιχία μεταξύ των πρωτογενών καταθέσεων (δηλ. των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων, των καταθέσεων εκείνων που προσδιορίζουν το πραγματικό εισόδημα) και των δηλωθέντων εισοδημάτων, του ελεγχόμενου, και κατόπιν του με αριθμό πρωτ./7-4-2016 εγγράφου από το Γραφείο Εισαγγελέα

Οικονομικού Εγκλήματος, σχετικά με τα χρηματοοικονομικά προϊόντα που οδιατηρούσε ή διατηρεί στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στις υποβληθείσες από κοινού, τωνκαι, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003-2012, για την εξακρίβωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48§3 (όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15§3 του Ν.3888/2010) του Ν.2238/1994, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στο παραπάνω πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Οι εντολές ελέγχου βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. είναι οι υπ' αριθμ./29-12-2014 η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της/17-9-2013 και υπ' αριθμ./29-12-2014 η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της/17-9-2013 **οι οποίες αφορούν και τους δύο προσφεύγοντες (βλ. σελ. 2 έκθεσης ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε.).**

Τα στοιχεία αυτά έχουν την ουσιαστική έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων, διότι αποδεικνύουν ότι οι προσφεύγοντες είχαν μη αιτιολογημένες και μη συνάδουσες με το εισόδημα τους καταθέσεις, που αφενός καθιστούν τις δηλώσεις τους ανακριβείς διότι αποδεικνύεται ότι απέκρυψαν εισόδημα, ενώ αφετέρου δεν θα μπορούσαν να είναι γνωστές στον προϊστάμενο του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., καθώς δεν πρόκειται για λογαριασμούς επιτηδευματία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και παρακολουθούνται σε λογιστικά βιβλία (ενώ η προσφεύγουσα ήταν όλα τα έτη μη επιτηδευματίας) και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων για τα οποία προβλέπεται άνευ εταίρου ο έλεγχος αυτών (βλ. ΠΟΛ. 1037/2005). Πλέον των ανωτέρω, στην συνέχεια του με αριθμό πρωτ./7-4-2016 εγγράφου από το Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, σχετικά με τα χρηματοοικονομικά προϊόντα που οδιατηρούσε ή διατηρεί στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας προέκυψε και εξ αυτού του λόγου ότι οι δηλώσεις που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες ήταν ανακριβείς για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, και για την δεύτερη περίπτωση (για τα χρηματοοικονομικά προϊόντα που ο διατηρούσε ή διατηρεί στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας) στις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007 (σελ 201 και 203 έκθεσης), ενώ από τον έλεγχο των δηλώσεων του προσφεύγοντος προέκυψε ότι δεν δήλωσαν και δήλωσαν ανακριβώς τεκμήρια διαβίωσης σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις (σελ. 13 – 22 έκθεσης), ενώ επιπλέον στις χρήσεις 2007, 2008 2009 και 2010 η προσφεύγουσα δήλωσε ανακριβώς εισόδημα από ακίνητα (Α' πηγής). Συνεπώς το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν αρχικά μετά δεκαετία ήτοι την 31-12-2013, την 31-12-2014, την 31-12-2015, την 31-12-2017 κ.ο.κ, όπως αυτή εν συνεχεία παρατάθηκε (βλ παραπάνω) για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2002-2004).

Ακόμα επειδή **ο προσφεύγων υπέβαλλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2004-2008** (βλ. σελ. 3 έκθεσης), συνεπώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Αριθ. πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 διαταγή της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπ. Οικ. με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.» «...Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση

απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης...."

Άρα, καταρχήν εν προκειμένω συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ανακριβών δηλώσεων και συνεπώς εφαρμόζεται η δεκαετής παραγραφή της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 όπως έχει παραταθεί (διαχειριστικές περιόδους από 1-1-2002 συνεπεία της με αρ. ΟΙΚ ΕΙΣ ΠΕ/4-10-2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και της με αρ./17-9-2013 εντολής ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. για το αυτό αντικείμενο), και συνεπώς δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ακόμα, για τα οικ. έτη 2004-2008 (χρήσεις 2003-2007) εφαρμόζεται και η δεκαπενταετής παραγραφή της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 λόγω υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις αυτές.

Επί του 5^{ου} ισχυρισμού

Ο Προσφεύγων έχει φορολογηθεί με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του μόνο για το οικ. έτος 2012 διότι στο συγκεκριμένο οικ. έτος το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό, εκ του ελέγχου προσδιορισθέντος, εισοδήματός του.

Επί του ισχυρισμού των προσφευγόντων αναφορικά με την κατανάλωση ρεύματος στις δευτερεύουσες κατοικίες των προσφευγόντων, ο έλεγχος διευκρινίζει ότι υπολόγισε τα τεκμήρια διαβίωσης με βάση τις εξοχικές κατοικίες στη Λούτσα, στη Μύκονο και στη Μεσσηνία σύμφωνα με το άρθρο 16 Ν.2238/1994 (όπως αυτό ισχύει για κάθε ελεγχόμενο έτος) Δηλαδή, ο έλεγχος καταλόγισε μήνες ιδιοκατοίκησης στις εξοχικές κατοικίες των προσφευγόντων ανάλογα με τη διατύπωση του άρθρου 16 του ν. 2238/94 (δηλαδή 3 μήνες για τα οικ. έτη 2003-2010 ενώ 12 μήνες για τα οικ. έτη 2011-2012), όπως το άρθρο αυτό ίσχυε για το κάθε ελεγχόμενο έτος, Από το προσαγόμενο έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ με αρ./24-3-2016 προκύπτει μικρή-ασήμαντη κατανάλωση ρεύματος μόνο για την παροχή-01 (κατοικία Αρτέμιδος – Λούτσα) για το διάστημα έως 13-3-2006. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε διακόψει την παροχή για την κατοικία αυτή (καθώς και τις υπόλοιπες εξοχικές), πράγμα που υποδηλώνει την πρόθεση και άμεση δυνατότητα χρήσης τους και πάντως την διατήρησή τους και κάλυψη των εξόδων τους, ο ισχυρισμός είναι δυνατόν να γίνει δεκτός μόνον για τις χρήσεις 2002-2005 και μόνον για την κατοικία αυτή.

Επειδή, αναφορικά με το τεκμήριο **ακινήτου 41τμ στην περιοχή (σελ. 14 έκθεσης) της Μυκόνου**, από το προσαγόμενο συμβόλαιο με αρ./2-12-1992 της Συμβολαιογράφου Αθηνώνγια ακίνητο 40,90τμ στη θέση Μυκόνου

, προκύπτει ότι αυτό είναι ιδιοκτησία της Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις απόψεις της διευκρινίζει ότι έλαβε τα στοιχεία που συμπεριέλαβε στην έκθεσή της **από τα δηλωθέντα από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, στις οικείες δηλώσεις εισοδήματος (Ε1, Ε9), στις οποίες εμφανίζεται ως επικαρπωτής ακινήτου 41τμ στην περιοχή** (σελ. 14 έκθεσης) της Μυκόνου. Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προκύπτει εάν το ακίνητο που δηλώνει ο προσφεύγων είναι αυτό του συμβολαίου με αρ./2-12-1992 της Συμβολαιογράφου Αθηνών Επιπλέον από τη σελ. 22 της έκθεσης προκύπτει ότι ο ίδιος δήλωσε τη χρήση ακινήτου 41 τμ στη Μύκονο στην χρήση 2012 και κατά συνέπεια επιβαρύνεται του τεκμηρίου χρήσης του ακινήτου αυτού για τη χρήση αυτή, ανεξάρτητα εάν έχει την ιδιοκτησία του. Επιπλέον δε οι μόνες χρήσεις για τις οποίες οι προσφεύγοντες φορολογήθηκαν με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης είναι οι χρήσεις 2009 και 2011 (οικ. 2010 & 2012).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, αφενός ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν είναι επαρκώς τεκμηριωμένοι σε έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι η δηλωθείσα κατοικία από αυτόν είναι η αγορασθείσα με το με αρ./2-12-1992 της Συμβολαιογράφου Αθηνών, ενώ αφετέρου η επιβάρυνση του τεκμηρίου για την χρήση 2012 αφορά ούτως ή άλλως την χρήση του ακινήτου των 41τμ στη Μύκονο συνεπεία της δήλωσής του, η οποία αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για αυτόν. Συνεπώς οι ισχυρισμοί αυτοί δεν είναι δυνατόν με τα προσκομισθέντα στοιχεία να γίνουν δεκτοί.

Επί του 6^{ου} και 7^{ου} ισχυρισμού

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και τις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν προκύπτει ότι καταλογίστηκε το ίδιο εισόδημα δύο φορές στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, ενώ ο καταλογισμός που αφορά την προσφεύγουσα είναι για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010 και αφορά εισόδημα Α' πηγής (που δεν έχει καταλογιστεί στον προσφεύγοντα) και για τις χρήσεις 2009 και 2011 πρόσθετη διαφορά τεκμηρίων από δικά της τεκμήρια που δεν καλύφθηκαν από εισόδημα του προσφεύγοντος (λόγου κοινού υπολογισμού).

Τα περί εκδοθέντων εντολών ελέγχου αναλύονται διεξοδικά στο κεφάλαιο 1 της έκθεσης ελέγχου και επαναλαμβάνονται κατά την εξέταση του 4^{ου} λόγου στην παρούσα. Από τα αναγραφέντα δεν προκύπτει η ισχυριζόμενη από τους προσφεύγοντες «ασάφεια».

Ο λόγος καταλογισμού εισοδήματος Α' πηγής αναλύεται διεξοδικά στο κεφ. 5.1. (σελ 9 κ.ε.). Συνοπτικά αναφέρουμε ως προς το καταλογισθέν εισόδημα εξ' ακινήτων τα οποία οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ήταν κενά ότι:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 5 και 6 του ν.2238/1994 που ορίζουν ότι: 5. Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

Περαιτέρω με την από 19-2-2001 ΠΟΛ 1140 του Υπ. Οικ. ορίστηκε στο άρθρο 4 ότι: παρ.ε) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δηλώνει στο έντυπο Ε2 κάποιο ακίνητο του ως κενό για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών μέσα στην κρινόμενη περίοδο, φωτοαντίγραφα των λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π-χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κτλ.) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για το υπόψη χρονικό διάστημα.» Με τις 1017701/306/Α0012/ ΠΟΛ. 1040/19.2.2001, 1021302/390/Α0012/ ΠΟΛ. 1084/5.3.2002, 1012349/291/Α0012/ ΠΟΛ. 1022/11.2.2003, 1019176/438/Α0012/ ΠΟΛ. 1021/2.3.2004, 1017112/307/Α0012/ ΠΟΛ. 1026/18.2.2005, 1026893/521/Α0012/ ΠΟΛ. 1045/3.3.2006 (ΦΕΚ 346 Β'), 1022251/421/Α0012/ ΠΟΛ. 1044/2.3.2007 (ΦΕΚ 380 Β'), 1022981/360/Α0012/ ΠΟΛ. 1040/25.2.2008 (ΦΕΚ 364 Β'), 1033199/549/Α0012/ ΠΟΛ. 1041/24.3.2009 (ΦΕΚ 651 Β') και Δ12Α/677/ΕΞ 2010/ ΠΟΛ. 1040/13.4.2010, Αρ. Φύλλου 689 /29Απριλίου 2011 Αριθμ. ΠΟΛ.: 1080 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών διατηρήθηκε η υποχρέωση αυτή για όλα τα κρινόμενα έτη.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων όταν ένα ακίνητο είναι «κενό» για το οποίο δεν δηλώνεται μίσθωμα, το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος έχει υποχρέωση να προσκομίζει και να διατηρεί τα δικαιολογητικά βάσει των οποίων δήλωσε το γεγονός και δεν συμπεριέλαβε εισόδημα για συγκεκριμένο ακίνητο. Κατά συνέπεια το βάρος της απόδειξης ανήκει στους προσφεύγοντες οι οποίοι οφείλουν να τηρούν τα παραστατικά που απαιτούν οι διατάξεις για την απόδειξη των «κενών ακινήτων», τα οποία είναι αυτά τα οποία αποστέλλονται από τις υπηρεσίες (λογαριασμοί κλπ) και αφορούν το εκάστοτε ακίνητο, η δε φορολογική αρχή οφείλει να ελέγχει εάν αυτά υπάρχουν προς απόδειξη των δηλωθέντων και εάν είναι επαρκή. Επειδή η φορολογική αρχή οφείλει να κομίζει εκείνη αποδεικτικά στοιχεία της νομιμοποιητικής βάσης του καταλογισμού, μόνον στην περίπτωση όπου θέλει να αποδείξει αντίθετο συμπέρασμα από τα βάσει των προσκομισθέντων από τον φορολογούμενο αποδεικτικών στοιχείων και όχι όταν ΔΕΝ κομίζονται αποδεικτικά στοιχεία, όταν αυτά απαιτούνται από τις διατάξεις, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από 29-12-2016 και με αρ. πρωτενδικοφανής προσφυγή των: 1) ΑΦΜκαι 2), με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα να γίνει δεκτή ως προς τον μη καταλογισμό προσαύξησης περιουσίας μετά την σύγκριση αναλήψεων από τις τράπεζες με τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις τεκμαρτές δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

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

A. Διαφορά Φορολογικής Βάσης

Οικον. έτη	Ποσά φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας αρθ. 48 παρ. 3 ν.2238/94 έκθεσης ελέγχου	Τελικά συνολικά ποσά φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας αρθ. 48 παρ. 3 ν.2238/94 βάσει της παρούσης
2003	256.011,49	256.011,49
2004	469.075,94	469.075,94
2005	873.445,02	873.445,02
2006	620.017,01	620.017,01
2007	737.545,69	737.545,69
2008	457.169,20	457.169,20
2009	479.903,55	450.332,91
2010	55.062,96	55.062,96
2011	168.015,54	168.015,54
2012	25.973,69	25.973,69
ΣΥΝΟΛΑ	4.142.220,09	4.142.220,09

B. Διαφορά Φόρου

Οικ. έτος 2003

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	50.759,30	306.770,79	306.770,79	256.011,49
	της συζύγου	1.680,14	1.680,14	1.680,14	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	7.647,83	110.048,83	110.048,83	102.401,00

Προκαταβολή φόρου		8.063,25	8.063,25	8.063,25	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			122.881,20	122.881,20	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	15.711,08	240.993,28	240.993,28	225.282,20
	για επιστροφή				

Οικ. έτος 2004

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	42.229,19	511.305,13	511.305,13	469.075,94
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.234,63	190.865,00	190.865,00	187.630,37
Προκαταβολή φόρου		6.213,83	6.213,83	6.213,83	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			225.156,44	225.156,44	225.156,44
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	9.448,46	422.235,27	422.235,27	412.786,81
	για επιστροφή				

Οικ. έτος 2005

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή
---------	--	---------	---------	--------	---------------------------

					διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	34.337,35	908.151,88	908.151,88	873.814,53
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.929,11	351.454,92	351.454,92	349.525,81
Προκαταβολή φόρου		4.478,62	4.478,62	4.478,62	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου		260,43	260,43	260,43	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			419.430,97	419.430,97	419.430,97
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	6.668,16	775.624,94	775.624,94	768.956,78
	για επιστροφή				

Οικ. έτος 2006

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	39.031,76	662.113,45	662.113,45	623.081,69
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.477,08	254.709,76	254.709,76	249.232,68
Προκαταβολή φόρου		5.475,64	5.475,64	5.475,64	

Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου		328,62	328,62	328,62	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			299.079,22	299.079,22	299.079,22
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	11.281,34	559.593,24	559.593,24	548.311,90
	για επιστροφή				

Οικ. έτος 2007

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	28.612,42	823.663,87	823.663,87	795.051,45
	της συζύγου	13.503,10			-13.503,10
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	988,26	318.332,91	318.332,91	317.344,65
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου		207,53	207,53	207,53	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			380.813,58	380.813,58	380.813,58
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.195,79	699.354,02	699.354,02	698.158,23
	για επιστροφή				

Οικ. έτος 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή
---------	--	---------	---------	--------	------------------------

					διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	24.622,27	596.865,50	596.865,50	572.243,23
	της συζύγου	2.191,29	5.870,38	5.870,38	3.679,09
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.903,46	231.759,20	231.759,20	227.855,74
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου		312,28	312,28	312,28	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			273.426,89	273.426,89	273.426,89
Έκτακτη Εισφορά άρθρου 18 ν.3758/2009 *			15.000,00	15.000,00	15.000,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	4.215,74	520.498,37	520.498,37	516.282,63
	για επιστροφή				

***Έκτακτη Εισφορά άρθρου 18 Ν.3758/2009**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.3758/2009 για το οικ. έτος 2008 επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994). Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 ΕΥΡΩ) και άνω. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ (15.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (500.001 ΕΥΡΩ) έως εφτακόσιες χιλιάδες ευρώ (700.000 ΕΥΡΩ)

Οικ. έτος 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή
----------------	----------------	----------------	---------------	-------------------------------

					διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	14.837,92	494.741,47	465.170,83	450.332,91
	της συζύγου	8.317,50	7.042,50	7.042,50	-1.275,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.009,24	189.649,59	177.821,33	176.812,09
Προκαταβολή φόρου		555,08	555,08	555,08	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			226.368,42	212.174,51	212.174,51
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.564,32	416.573,09	390.550,92	388.986,60
	για επιστροφή				

Οικ. έτος 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	20.725,15	76.115,82	76.115,82	55.390,67
	της συζύγου	2.583,61	34.267,79	34.267,79	31.684,18
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.871,46	26.716,43	26.716,43	24.844,97
Προκαταβολή φόρου		1.334,60	1.334,60	1.334,60	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			29.813,96	29.813,96	29.813,96

Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	3.206,06	57.864,99	57.864,99	54.658,93
	για επιστροφή				

Οικ. έτος 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	33.447,54	200.133,27	200.133,27	166.685,73
	της συζύγου	17.720,80			-17.720,80
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	4.831,99	74.718,55	74.718,55	69.886,56
Προκαταβολή φόρου		3.391,63	3.391,63	3.391,63	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			83.863,87	83.863,87	83.863,87
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		4,34	4,40	4,40	
Εισφορά Αλληλεγγύης*		934,03	8.181,06	8.181,06	7.247,03
Τέλος Επιτηδεύματος		900,00	900,00	900,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		731,50	731,50	731,50	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	10.675,55	171.673,01	171.673,01	160.997,46
	για επιστροφή				

***ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ (άρθρου 29 Ν.3986/2011)**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 για το οικ. έτος 2011 επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα

χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων λαμβάνοντας υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό.

Οικ. έτος 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	Φορολογική υποχρέωση ή διαφορά για καταβολή (από δήλωση)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	39.816,36	84.399,27	84.399,27	44.582,91
	της συζύγου	8.436,00	43.403,66	43.403,66	34.967,66
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.454,98	33.636,94	33.636,94	28.181,96
Προκαταβολή φόρου		492,61	492,61	492,61	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρου 1 , 2 ν.2523/1997= ανώτατο 120%			29.872,88	29.872,88	29.872,88
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		5,16	5,16	5,16	
Εισφορά Αλληλεγγύης*		2.311,53	6.267,61	6.267,59	3.956,08
Τέλος Επιτηδεύματος		1.100,00	1.100,00	1.100,00	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	9.364,08	71.375,00	71.375,00	62.010,92
	για επιστροφή				

***ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ (άρθρου 29 Ν.3986/2011)**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 για το οικ. έτος 2012 επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων λαμβάνοντας υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.