



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03/04/2017
Αριθμός απόφασης: 2283

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 02/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		44.399,29
2				Εισόδημα		22.992,33
3				Εισόδημα		91.762,46
4				Εισόδημα		13.647,85
5				Εισόδημα		17.541,74
6				Εισόδημα		23.392,40
7				Εισόδημα		22.049,13
8				Εισόδημα		27.153,41
9				Εισόδημα		1.176,02

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 20.154,07 €, πλέον 24.245,22 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

β) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 10.451,06 €, πλέον 12.541,27 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

γ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 41.714,64 €, πλέον 50.047,82 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

δ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 6.203,57 €, πλέον 7.444,28 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ε) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.973,52 €, πλέον 9.568,22 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

στ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 10.632,91 €, πλέον 12.759,49 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ζ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 10.022,33 €, πλέον 12.026,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

η) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 12.342,46 €, πλέον 14.810,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

θ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 602,89 €, πλέον 573,13 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι σύμφωνα με την απόέκθεσης ελέγχου, της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν διαφορές από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματα της, σύμφωνα με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τις χρήσεις 2002 έως 2010.
- 2) Αντισυνταγματική η αναδρομική εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010.
- 3) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε τα ποσά που κατατείθεντο στους κοινούς λογαριασμούς, μόνο σε μένα, χωρίς να τα επιμερίσει ισομερώς.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09(ΦΕΚ Α'143) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 10 του ν. 3790/09(ΦΕΚ Α' 143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/ 2010) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ_58/ 2010) Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 175^Α) ορίζεται ότι «7. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικιών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.).».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 7 του Ν 3899/2010 (ΦΕΚ Α΄ 212) ορίζεται ότι: « Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α΄) καταργείται. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 ορίζεται ότι «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α΄ 81) ορίζεται ότι « Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.».

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. ».

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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «**4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 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», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

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.».

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών-..... (χρήσεις), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, συμπληρωνόταν ως προς το οικ. έτος, την 31/12/....., ως προς το οικ. έτος, την 31/12/....., ως προς το οικ. έτος, την 31/12/....., ως προς το οικ. έτος, την 31/12/....., ως προς το οικ. έτος, την 31/12/..... και ως προς το οικ. έτος, την 31/12/..... Ωστόσο, λόγω των ως άνω αναφερόμενων αλληπάλληλων παρατάσεων της παραγραφής, που ερεϊδονται σε ρητές διατάξεις νόμου, και λαμβανομένου υπόψη ότι στην υπό κρίση υπόθεση ο επίδικος έλεγχος της Δ.Ο.Υδιενεργήθηκε βάσει των στοιχείων που συγκεντρώθηκαν και παραδόθηκαν από το ΣΔΟΕ, κατόπιν της με αριθ. .../08-06-2007 παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών, **ήτοι εισαγγελικής παραγγελίας εκδοθείσας πριν από την 31/12/2013, συνάγεται ότι οι εν λόγω προθεσμίες παραγραφής λήγουν την 31/12/2016, βάσει της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 22 Ν 4337/2015.** Τούτο δε ισχύει ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε μετά την 31/12/2013. Συνεπώς, εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει τους φόρους εισοδήματος δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι επίδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών της Δ.Ο.Υεκδόθηκαν τηνκαι κοινοποιήθηκαν στον υπόχρεο την 02/11/2016, ήτοι προ της 31-12-2016, ο δε περί του αντιθέτου λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτετε ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 ΤΟΥ Ν. 3888/2010.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣΤΕ 884/2016).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι ανεπίτρεπτη η αναδρομική εφαρμογή του ν. 3888/2010, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΚΟΙΝΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΓΙΟ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΟΝ ΠΡΩΗΝ ΣΥΖΥΓΟ

Επειδή, από τον έλεγχο των κοινών λογαριασμών της προσφεύγουσας με συνδικαιούχο τον πρώην σύζυγό της, δεν καταλογίστηκαν ποσά ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έγινε επιμερισμός των ποσών στους συνδικαιούχους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από τον έλεγχο των κοινών λογαριασμών της προσφεύγουσας με συνδικαιούχο τον γιό της, οι ανώνυμες καταθέσεις στους λογαριασμούς υπολογίστηκαν από τον έλεγχο στο ήμισυ από τον έλεγχο.

Όσον αφορά τις ονομαστικές καταθέσεις που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν ενοίκιο του γιού της, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι αφορούν το γιό της διότι από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του γιού της και στο έντυπο Ε2, δεν δηλώνονται μισθωτές οι καταθέτες, καθώς επίσης από την ένορκη κατάθεση του γιού της στο Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει ότι οι καταθέτες δεν ήταν ενοικιαστές του καθόσον τα ενοίκια κατατείνοντο σε ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του γιού της και ως εκ τούτου απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως αβάσιμος.

Επιπλέον όσον αφορά τις ονομαστικές καταθέσεις που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν δάνεια σε γνωστούς της.

Επειδή σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.».

Επειδή σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τις ταμειακές διευκολύνσεις που παρείχε, δεν έχουν συναφθεί συμβάσεις δανείων λόγω των προσωπικών, φιλικών σχέσεων με τους

δανειζόμενους, με τους οποίους είχε σχέσεις εμπιστοσύνης, προσκομίζοντας υπεύθυνες δηλώσεις των προσώπων αυτών ότι πράγματι έχουν δανειστεί τα συγκεκριμένα ποσά.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 να δηλώσει στη φορολογική της δήλωση κατά τα έτη που χορήγησε τα δάνεια προκειμένου να διαπιστώσει η φορολογική αρχή αν είχε το υπόλοιπο κεφάλαιο που της παρείχε τη δυνατότητα να διευκολύνει τους προσωπικούς της φίλους βάσει του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, ούτε και μεταγενεστέρως με συμπληρωματικές δηλώσεις, επιπλέον ούτε οι δανειζόμενοι έχουν δηλώσει τα ποσά που πήραν από την ανωτέρω ή τα ποσά που επέστρεψαν στην ανωτέρω βάσει του άρθρου 17 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΥΠΟΒΛΗΘΕΝΤΑ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΑ

Επειδή, σχετικά με τα υποβληθέντα υπομνήματά της, προς το Σ.Δ.Ο.Ε., αυτά ελήφθησαν υπόψιν του ελέγχου, όμως δεν κρίθηκαν επαρκείς, καθώς για τις καταθέσεις των χρημάτων: α) δεν προσκομίστηκαν δανειακές συμβάσεις, β) δεν δικαιολογούνται σαν χρηματικά αδιάθετα από τον μισθό της λόγω του μεγάλου ύψους των ποσών αυτών και γ) στην πλειοψηφία των τραπεζικών λογαριασμών είναι η μόνη δικαιούχος.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ.κοινοποίησε την 12/09/2016 στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το με αριθμ./13-07-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες τις υπ' αριθμ./1,2,3,4,5,6,7,8,9&10/13-07-2016 Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικ. Ετών, αντίστοιχα, προκειμένου η προσφεύγουσα εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις, της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο.

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ.υπόμνημα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ελήφθησαν υπ' όψιν από τον έλεγχο τα υπομνήματά της ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, 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 02/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςΑΦΜ κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		44.399,29
2				Εισόδημα		22.992,33
3				Εισόδημα		91.762,46
4				Εισόδημα		13.647,85
5				Εισόδημα		17.541,74
6				Εισόδημα		23.392,40
7				Εισόδημα		22.049,13
8				Εισόδημα		27.153,41
9				Εισόδημα		1.176,02

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	20.154,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	24.245,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.399,29

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	10.451,06
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.541,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.992,33

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	41.714,64
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	50.047,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	91.762,46

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	6.203,57
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.444,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.647,85

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	7.973,52
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.568,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.541,74

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	10.632,91
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.759,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.392,40

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	9.802,99
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.026,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.049,13

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	12.342,46
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14.810,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.153,41

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	561,89
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	573,13
Εισφορά Αλληλεγγύης	41,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.176,02

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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