



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Καλλιθέα, 22/04/2016

Αριθμός απόφασης: 1568

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213/17.12.2010) «Εξορθολογισμός διαδικασιών και επιτάχυνση της διοικητικής δίκης και άλλες διατάξεις».
4. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (ΑΦΜ), κάτοικο, οδός, κατά των υπ' αριθμ., και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2005, 2006 και 2009 και κατά των υπ' αριθ.,,,, και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου οικ. ετών 2005 – 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις υπ' αριθμ. και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2005, 2006 και 2009 και τις υπ' αριθ.,,,,, και Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου οικ. ετών 2005 – 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

Με τις υπ' αρ. και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ οικονομικών ετών **2005, 2006 και 2009** αντιστοίχως, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού **€8.085,97**, πλέον **€9.703,16** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2005, μηδενικός φόρος εισοδήματος για το οικ. έτος 2006 και φόρος εισοδήματος ποσού **€760,39**, πλέον **€912,47** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2009.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω διαπίστωσης της ύπαρξης εισοδημάτων του προσφεύγοντος ποσών €20.214,92 στη χρήση 2004, €9.000,00 στη χρήση 2005 και €2.816,26 στη χρήση 2008, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, όπως ορίζεται στο άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994 («προσαύξηση περιουσίας»), κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφ. Δ/σης Αττικής στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σύμφωνα με την από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/1994 του Σ.Δ.Ο.Ε. που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

Με τις υπ' αριθ.,,,,, και Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα ποσού **€100,00** για κάθε μία από τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 – 31/12/2004, 01/01 – 31/12/2005, 01/01 – 31/12/2006, 01/01 – 31/12/2007, 01/01 – 31/12/2008 και 01/01 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 62§5 του ν. 2238/1994.

Οι παραβάσεις αφορούν τη μη υποβολή δηλώσεων Ε2 («Αναλυτική Κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας») από τον προσφεύγοντα κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 01/01/2004 – 31/12/2009, ενώ είχε υποχρέωση καθώς κατείχε το 15% της πλήρους κυριότητας τριών (3) ακινήτων: α) επαγγελματική στέγη 179 τ.μ. ισόγειο, β) διαμέρισμα 100 τ.μ. πρώτος όροφος και γ) διαμέρισμα 83 τ.μ. πρώτος όροφος στην οδό, που αποκτήθηκαν με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο γονικής παροχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έκδοση των προβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής, καθώς οι προβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις

-, ενώ ο προσφεύγων είχε υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ το υπόμνημα – απάντησή του στο Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. στις, με συνέπεια να υπερβεί την προθεσμία του ενός (1) μηνός του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.
2. Παραγραφή των χρήσεων 2004 – 2006, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται εντός πενταετίας, ενώ οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις εκείνες, των οποίων η προθεσμία παραγραφής εκπνέει πρωτογενώς στη συγκεκριμένη ημερομηνία.
 3. Παράνομη και εσφαλμένη ερμηνεία εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010, καθώς η εν λόγω διάταξη δεν νομιμοποιείται να έχει αναδρομική ισχύ.
 4. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, των οποίων πλήρως αιτιολογείται η προέλευση, και συγκεκριμένα:
 - Για το οικ .έτος 2005 (χρήση 2004) – ποσό προσαύξησης περιουσίας: €20.214,92
Ποσό ύψους €19.240,74 αφορά σε εφ' άπαξ ασφάλισμα που έλαβε ο προσφεύγων από ασφαλιστική εταιρεία στο πλαίσιο ομαδικού συνταξιοδοτικού συμβολαίου που είχε συνάψει ο οργανισμός
 - Για το οικ .έτος 2006 (χρήση 2005) – ποσό προσαύξησης περιουσίας: €9.000,00
Το ως άνω ποσό αιτιολογείται πλήρως από κεφάλαιο προηγούμενων ετών.
 - Για το οικ .έτος 2009 (χρήση 2008) – ποσό προσαύξησης περιουσίας: €2.816,26
Το ως άνω ποσό καλύπτεται από την προκαταβολή ύψους €3.000,00 που έλαβε ο προσφεύγων στο πλαίσιο συναλλαγής με την επιχείρηση «.....» κατά την αγορά μοτοσυκλέτας. Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, η αγορά μηχανής από την ως άνω επιχείρηση αντί ποσού €9.700,00 πραγματοποιήθηκε στις, όπου συμφωνήθηκε να αφήσει ο προσφεύγων την παλιά του μηχανή ως παρακαταθήκη προεπισπράττοντας το ποσό των €3.000,00 και μόλις βρισκόταν αγοραστής θα γινόταν η μεταβίβαση και θα εκδιδόταν το σχετικό παραστατικό, το οποίο και έγινε στις Επομένως, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, η κατάθεση ποσού €8.700,00 στις στον τραπεζικό του λογαριασμό προέρχεται κατά €3.000,00 από την ως άνω συναλλαγή και κατά €5.700,00 από αποταμιεύσεις.
 5. Εσφαλμένος καταλογισμός παραβάσεων λόγω δήθεν μη υποβολής αναλυτικών καταστάσεων για τα μισθώματα ακινήτων στα οικονομικά έτη 2005 – 2010 (χρήσεις 2004 – 2009), καθώς ο προσφεύγων δεν εισέπραττε ενοίκια από ακίνητα και στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται ποια είναι συγκεκριμένα τα ακίνητα τα οποία τυχόν δημιούργησαν υποχρέωση υποβολής του εντύπου Ε2.

1. **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, στις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. *Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει άρθρ. 28 & 62 του Κ.Φ.Δ. με τις Προσωρινές Πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε στις το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημά του θέτοντας τις απόψεις του στη διάθεση του ελέγχου και στη συνέχεια, αφού αυτές λήφθηκαν υπόψιν, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε στις τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις*

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από τον ίδιο πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

- 2. Επειδή**, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».*

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν. 2238/94, ορίζεται ότι: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας»*

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/08, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και 2 του ν. 4098/2012 παρατάθηκε ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, και συγκεκριμένα το

δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις επιβολής προστίμου διαχειριστικών χρήσεων 2004 – 2006 παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του 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) [...] 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, [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στο πλαίσιο διενέργειας προκαταρκτικής εξέτασης σε εκτέλεση της με εισαγγελικής παραγγελίας εκδόθηκε η χειρόγραφη εντολή με αριθμ. Σε αντικατάσταση της εν λόγω εντολής ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης λόγω αποχώρησης υπαλλήλου, στο πλαίσιο της οποίας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου σε εκτέλεση της άνωθεν εισαγγελικής παραγγελίας κατά το μέρος που αφορά στον εν λόγω φορολογούμενο.

Επειδή, για την εισαγγελική αυτή παραγγελία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 (ΦΕΚ Α 235/01.11.2013), οι οποίες είναι μεταγενέστερες των διατάξεων του άρθρου 37 παρ.5 του ν. 4141/2013, που επικαλείται ο προσφεύγων, για παράταση της παραγραφής των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων. Με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι παρατείνεται η προθεσμία παραγραφής που λήγει 31/12/2013 για κάθε υπόθεση για την οποία υφίσταται μέχρι 31/12/2013 εισαγγελική παραγγελία και οποιαδήποτε εντολή ελέγχου (όχι μόνο πλήρους - τακτικού ελέγχου), έρευνας ή επεξεργασίας. Επομένως η προθεσμία παραγραφής των χρήσεων 2004 - 2006 έχει παραταθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 μέχρι 31/12/2015 επειδή υφίσταται έως 31/12/2013 εισαγγελική παραγγελία και εντολή ελέγχου του ΣΔΟΕ.

Επειδή, όσον αφορά τις αποφάσεις των δικαστηρίων που επικαλείται ο προσφεύγων αυτές δεν είναι αμετάκλητες και κατά συνέπεια δεν είναι δεσμευτικές, δεδομένου και του γεγονότος ότι δεν έχουν γίνει αποδεκτές από την Διοίκηση.

Σύμφωνα με τα παραπάνω σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής περί παραγραφής των χρήσεων 2004 - 2006 είναι απορριπτικός.

- 3. Επειδή**, η (προσθεθείσα 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 Β' Τμήμα επταμ., Σκέψη14). Επομένως τα αντίθετα υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα

πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

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

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου (Σχετ. ΣτΕ 884/2016B' Τμήμα επταμ. Σκέψη 9 Α').

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται, τόσο με την προσφυγή όσο και με το συμπληρωματικό του υπόμνημα (με το οποίο προσκομίζει και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου) ότι η διαπιστωθείσα διαφορά μεταξύ των εισοδημάτων του και των πρωτογενών του καταθέσεων (στις οποίες περιλαμβάνεται και η μισθοδοσία του) καλύπτεται από τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών και μάλιστα των δυο προηγούμενων της πρώτου ελεγχόμενου έτους (Οικ έτη 2003 και 2004, χρήσεις 2002 και 2003) από τα οποία προκύπτει υπόλοιπο ανάλωσης 145.779,75 ευρώ, το οποίο υπερκαλύπτει τις διαπιστωθείσες διαφορές όλων των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή, ιδίως όσον αφορά στην πρώτη ελεγχόμενη χρήση 2004, το ποσό της διαπιστωθείσας διαφοράς, ύψους 20.214,92 ευρώ, υπερκαλύπτεται από το μη αναλωθέν κεφάλαιο της αμέσως προηγούμενης χρήσης 2003, ύψους 92,904,56 ευρώ, το οποίο, λόγω του ύψους του και του χρόνου που προέκυψε, δικαιολογείται να παραμένει κατά ένα μέρος του, όπως το ανωτέρω ποσό, εις χείρας του φορολογουμένου, αφού, μάλιστα, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι τραπεζικές καταθέσεις του ελεγχόμενου έφταναν σε τέτοιο ύψους, που να συνάγεται ότι ο ελεγχόμενος δεν μπορούσε να έχει διαθέσιμο κεφάλαιο εις χείρας του.

Επειδή ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων

ετών, κυρίως του τελευταίου μη ελεγχόμενου έτους σε σύγκριση με τις καταθέσεις του πρώτου ελεγχόμενου έτους, τα οποία είχε τη δυνατότητα να εντοπίσει η φορολογική αρχή από το σύστημα TAXIS ή να καλέσει τον φορολογούμενο να προσκομίσει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αλλά και από τους πίνακες της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτουν τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί, κατηγορηματικά ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών κατατέθηκαν εκεί, δηλαδή για παράδειγμα, να ελεγχθεί αν οι καταθέσεις του κατά την 31/12/2003 ήταν υψηλές, με αποτέλεσμα να μην υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή με βάση το σκεπτικό της ΣτΕ 884/2016B' Τμήμα επταμ σκεψη 20, όταν δεν υπάρχει δυνατότητα άμεσης απόδειξης της προκύπτουσας προσαύξησης περιουσίας αυτή μπορεί να διαπιστώνεται και με έμμεσο τρόπο ο οποίος μπορεί να προκύπτει από συνδυασμό εισοδήματος, τεκμαρτών δαπανών και ανάλωσης κεφαλαίου βάσει των διατάξεων των άρθρων 16, 17, και 19 Ν. 2238/94.

Επειδή εν προκειμένω στην Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών δεν αποδεικνύεται αναμφισβήτητη η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσία, ενώ αντιθέτως ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου ικανού να καλύψει όλες τις διαφορές που κατά τον έλεγχο αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα ώστε να μεταφερθεί το βάρος της αποδείξεως στον ίδιο, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες. Κατά συνέπεια γίνεται δεκτός ο 4ος λόγος της προσφυγής ως προς την προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν αποδείχθηκε επαρκώς από τον έλεγχο.

5. **Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 62§5 και 6 του ν. 2238/1994 ορίζεται 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».

Επειδή, με το άρθρο 4§ε' της ΠΟΛ 1040/19.02.2001 διευκρινίσθηκε ότι: «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».

Επειδή, με τις 1017112/307/A0012/ΠΟΛ.1026/18.2.2005, 1026893/521/A0012/ΠΟΛ.1045/3.3.2006 (ΦΕΚ 346 Β'), 1022251/421/A0012/ΠΟΛ.1044/2.3.2007 (ΦΕΚ 380 Β'), 1022981/360/A0012/ΠΟΛ.1040/25.2.2008 (ΦΕΚ 364 Β'), 1033199/549/A0012/ΠΟΛ.

1041/24.3.2009 (ΦΕΚ 651 Β΄) και Δ12Α/677/ΕΞ 2010/ ΠΟΛ.1040/13.4.2010 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών διατηρήθηκε η ως άνω υποχρέωση αυτή για όλα τα κρινόμενα έτη.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν γνώριζε ότι έπρεπε να υποβάλει το έντυπο Ε2 για τα οικονομικά έτη 2005 – 2010, καθώς τα εν λόγω ακίνητα ήταν κενά κατά την ελεγχόμενη περίοδο είναι αβάσιμος, όπως επίσης και ο ισχυρισμός του ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται ποια είναι τα συγκεκριμένα ακίνητα, τα οποία ορίζονται στη σελ. 12 της έκθεσης ελέγχου.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- την **αποδοχή** αυτής ως προς τον ισχυρισμό περί προσαύξησης περιουσίας των οικ. ετών 2005, 2006 και 2009 και συνεπώς, την **ακύρωση** των υπ' αριθμ., και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2005, 2006 και 2009 αντιστοίχως, και
- την **απόρριψη** των λοιπών ισχυρισμών του και συνεπώς, την επικύρωση των υπ' αριθμ.,,,, και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου οικ. ετών 2005 – 2010.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. έτος 2005 (Χρήση 2004): Υπ' αριθμ. Πράξη: €100,00	Οικ. έτος 2006 (Χρήση 2005): Υπ' αριθμ. Πράξη: €100,00
Οικ. έτος 2007 (Χρήση 2006): Υπ' αριθμ. Πράξη: €100,00	Οικ. έτος 2008 (Χρήση 2007): Υπ' αριθμ. Πράξη: €100,00
Οικ. έτος 2009 (Χρήση 2008): Υπ' αριθμ. Πράξη: €100,00	Οικ. έτος 2010 (Χρήση 2009): Υπ' αριθμ. Πράξη: €100,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).