



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Καλλιθέα, 28-03-2016

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1254

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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. 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.

4. Την από 29-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ, κατοίκου Εκάλης,, ΤΚ 14578, κατά των α) υπ' αριθμ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) και β)

υπ' αριθμ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς άρθρου 18 Ν.3758/2008, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις καθώς και την από η από 28-12-2015 έκθεση ελέγχου του προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 11-03-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με α) την υπ' αριθμ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επεβλήθη στην προσφεύγουσα διαφορά κυρίου φόρου ποσού 172.012,92€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, βάσει των άρθρων 1 & 2 του ν.2523/1997 ποσού 206.415,50, δηλαδή συνολικό ποσό 378.428,42 ευρώ και β) την υπ' αριθμ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς άρθρου 18 Ν.3758/2008, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επεβλήθη στην προσφεύγουσα διαφορά εισφοράς ποσού 10.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, βάσει των άρθρων 1 & 2 του ν.2523/1997 ποσού 12.000,00€, δηλαδή συνολικό ποσό 22.000,00 ευρώ. Η διαφορά του φόρου και της εισφοράς προέκυψε κατόπιν της από 28-12-2015 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π από την οποία διαπιστώθηκε και καταλογίστηκε ότι το ποσό των 434.955,60 ευρώ που κατατέθηκε στον ατομικό λογαριασμό ταμειευτηρίου της ημεδαπής τράπεζας Citibank της προσφεύγουσας, την 01/03/2007 αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για το οποίο η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, ούτε ότι φορολογήθηκε από άλλες διατάξεις, ούτε ότι απαλλασσόταν από το φόρο με ειδική διάταξη. Ως εκ τούτου, η διαφορά θεωρήθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις της §1 και 3 του άρθρ. 48 του ν. 2238/94, ενώ στο ποσό αυτό, συνεπεία του χαρακτηρισμού τους ως εισόδημα επεβλήθη εισφορά του 18 Ν.3758/2008.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος:

Η προσφεύγουσα προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς:

- Στις πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται από τις εκδιδόμενες πράξεις σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013, καθώς και στον τύπο των πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου. Οι κοινοποιηθείσες στην ελεγχόμενη πράξεις δεν περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία. Δεν αναγράφονται οι λόγοι και ο τρόπος προσδιορισμού των ποσών των φόρων
- Οι κοινοποιηθείσες σε αυτήν πράξεις δε φέρουν υπογραφές των αρμοδίων, παρά μόνο την ένδειξη «Ακριβές αντίγραφο την ίδια ημέρα»
- Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές έχουν ισχύ μόνο εφ' όσον θεωρηθούν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Η συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου δεν έχει την αντίστοιχη θεώρηση και το γεγονός αυτό την καθιστά άκυρη
- Η έκθεση ελέγχου δε φέρει υπογραφές και η ένδειξη «Ακριβές αντίγραφο την ίδια ημέρα» οδηγεί στο συμπέρασμα ότι και η πρωτότυπη έκθεση δε φέρει τα κατά νόμο στοιχεία. Οι παραλείψεις αυτές ισοδυναμούν με παράλειψη σύνταξης έκθεσης ελέγχου
- Οι πράξεις οι οποίες έχουν συνταχθεί επί άκυρης έκθεσης ελέγχου καθίστανται άκυρες και η μη σύνταξη της απαραίτητης έκθεσης ελέγχου της στέρησε το δικαίωμα να λάβει γνώση των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής και να αμυνθεί επ' αυτών.

2^{ος} Λόγος:

Η προσφεύγουσα προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς:

- Παράνομη – αντισυνταγματική «αναδρομικότητα» της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 που προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ.3, του Ν.2238/94 και η ισχύς αυτής από 30/9/2010 και μετά
- Για να φορολογηθεί μια πρόσοδος ως εισόδημα θα πρέπει να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, η προσαύξηση περιουσίας δε συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά αυτά
- Η διάταξη η οποία εισάγεται με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, αποτελεί ουσιαστική και όχι διαδικαστική διάταξη
- Θεωρεί προβληματική την αντιστροφή του βάρους απόδειξης της προσαύξησης περιουσίας από το φορολογούμενο. Εφ' όσον η μεταφορά χρημάτων στο εξωτερικό θεωρείται ως προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου, αυτή μπορεί να καλυφθεί και με το προϊόν εκποίησης πριν την αποστολή του εμβάσματος, με την προϋπόθεση ότι η εκποίηση αποδεικνύεται.

3^{ος} Λόγος:

Η προσφεύγουσα προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς:

- Η διαφορά μεταξύ του δηλούμενου εισοδήματος και της τεκμαρτώς προσδιοριζόμενης ετήσιας δαπάνης, μπορεί να καλύπτεται και με ανάλωση κεφαλαίου
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/2014 στην έννοια του εμβάσματος εντάσσονται και τα επενδυτικά προϊόντα τα οποία ήταν διαθέσιμα την 31.12.1999 και ρευστοποιήθηκαν πριν την αποστολή του εμβάσματος στο εξωτερικό. Επίσης, στις περιπτώσεις αποστολής εμβασμάτων από κοινούς λογαριασμούς, πρέπει να γίνεται ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού
- Εν προκειμένω, ο έλεγχος διαπίστωσε μη νόμιμη προσαύξηση περιουσίας ύψους 434.955,60 € κατά τη χρήση 2007.
- Μετά από έκθεση των γεγονότων και της πορείας του ελέγχου, η φορολογούμενη αναφέρει ότι : Δεν ελήφθησαν υπόψη από τη φορολογική αρχή βεβαιώσεις τραπεζών από τις οποίες προκύπτουν επιπλέον χρηματικά διαθέσιμα, ούτε και τα ποσά των τόκων για τα ποσά αυτά. Ο Λ/....., στον οποίο συνδικαιούχοι είναι η ίδια και η κόρη της με ποσοστό 50% αντίστοιχα, παρουσίαζε υπόλοιπο ύψους 721.150,76 € στις 25.02.2010. Το ποσό αυτό προήλθε από προθεσμιακή κατάθεση στην οποία ήταν επενδυμένο ήδη από το 2007 με συνδικαιούχους την ίδια και τα παιδιά της. Στις 01.03.2007 πωλήθηκε ακίνητο το οποίο της ανήκε κατά 50%. Η Δ.Ε.Δ. έκρινε ότι για το ποσό των 434.955,60 € δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι προέρχονται, έστω και εν μέρει, από εισοδήματα της κόρης της, δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα. Ο έλεγχος και η Δ.Ε.Δ. μη νομίμως έκριναν ότι δε μπορεί να γίνει δεκτό ότι το ποσό αυτό βρισκόταν νομίμως στην κατοχή της επειδή δεν προκύπτει ότι τα χρήματα αφορούν σε εισοδήματα της κόρης της, αφού έχουν προσκομισθεί οι δηλώσεις της κόρης της για τα οικ. έτη 2007-2012 από τις οποίες αποδεικνύονται τα διαθέσιμα εισοδήματά της.
- Με την από 06.11.2014 βεβαίωση της Alpha Bank, προκύπτει ότι στις 31.12.1999 στο Λ/..... υπήρχε διαθέσιμο μεγάλο χρηματικό ποσό, κατά συνέπεια δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας. Από τα στοιχεία που έχει επίσης στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, προκύπτει ότι υπήρχε υπόλοιπο ποσό διαθέσιμου εισοδήματος ύψους 122.101,87 €.

4^{ος} Λόγος:

Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στο σώμα κάθε οριστικής πράξης δεν αναγράφονται ούτε οι διατάξεις, ούτε το ποσό του κύριου φόρου επί του οποίου υπολογίστηκε ο πρόσθετος φόρος. Επιπλέον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν γίνεται αναφορά των στοιχείων υπολογισμού του πρόσθετου φόρου, ούτε των διατάξεων σύμφωνα με τις οποίες υπολογίσθηκε.

5^{ος} Λόγος:

Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν.4174/2013, η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει αιτιολογία για την έκδοση

των πράξεων της και τον προσδιορισμό του φόρου. Εν προκειμένω, καμία αιτιολογία δεν αναφέρεται στις προσβαλλόμενες πράξεις. Από την από 28.12.2015 Έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν διενήργησε έλεγχο αλλά αντέγραψε απλώς τις διαπιστώσεις της εξετάσοντας την ενδικοφανή προσφυγή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (αρ. απόφασης 1541/ 15-04-2015).

6^{ος} Λόγος:

Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η Έκθεση ελέγχου συντάχθηκε πέραν του εύλογου χρόνου, και ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, άρα οι πράξεις κρίνονται ακυρωτές.

Επί της από 29-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Για τον 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι :«σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή σε συνέχεια των εγκυκλίων διαταγών ΠΟΛ 1033/21.2.2013 και ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014 του Υπ. Οικ. με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 με τις οποίες παρασχέθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

Περαιτέρω η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα (μετοχές ,τοκομερίδια),καταθέσεις κ.λ.π.(σχετ. η ΠΟΛ. 1095/2011).

Επειδή με την ΠΟΛ.:1228/ Αθήνα, 15 Οκτωβρίου 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-

2011» διευκρινήθηκε ότι «Σημειώνεται ότι με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της..... Σε συνέχεια της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ 1033/21.2.2013 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 παρέχουμε τις παρακάτω πρόσθετες διευκρινίσεις. Με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου και νόμου προβλέπεται ότι :«σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή όπως αναγράφεται και στις σελίδες 23-25 της από 3-12-2014 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέκυψε ότι: «από τις προσκομισθείσες εκτυπώσεις κίνησης του ατομικού λογαριασμού ταμιευτηρίου της φορολογούμενης στην ημεδαπή τράπεζα Citibank, προέκυψε ότι, προ της μεταφοράς των χρηματικών ποσών στο εξωτερικό με εμβάσματα, είχαν πραγματοποιηθεί πιστώσεις (μεταφορές) στον εν λόγω ατομικό λογαριασμό, από τον κοινό λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης στην ίδια τράπεζα, με συνδικαιούχους την ελεγχόμενη, το γιο της,και την κόρη της,, ως ακολούθως:

Πιστώσεις (καταθέσεις) στον ατομικό λογ/σμό ταμιευτηρίου
«.....-.....» της Citibank

Ημερ/νία	Αιτιολογία	€	Πίστωση σε
26/02/2010	Μεταφορά από προθεσμιακής κατάθεσης (μερική ανάληψη)	λογ/σμό	350.000,00
01/03/2010	Μεταφορά από προθεσμιακής κατάθεσης (υπόλοιπο στη λήξη)	λογ/σμό	371.202,11
			721.202,11

... Στο πλαίσιο της διερεύνησης της οικονομικής δυνατότητας συνεισφοράς της κ. στον ανωτέρω αναγραφόμενο κοινό λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης, διαπιστώθηκε ότι την 02/03/2007 είχε επενδυθεί σε αυτόν, το ποσό των 665.986,00 ευρώ, με ισόποση χρέωση (ανάληψη) του ατομικού της

λογαριασμού ταμειυτηρίου, αφού είχε προηγηθεί την 01/03/2007, η κατάθεση στον εν λόγω λογαριασμό ταμειυτηρίου, των παρακάτω ποσών:

Πιστώσεις (καταθέσεις) στον ατομικό λογ/σμό ταμειυτηρίου «.....-.....» της Citibank

Διαθέσιμο υπόλοιπο την 26/02/2007		10.986,67
Ημερ/νία	Αιτιολογία	Πίστωση σε €
01/03/2007	Μεταφορά από λογ/σμό	220.044,40
01/03/2007	Κατάθεση μετρητών	434.955,60
		655.000,00
Διαθέσιμο υπόλοιπο την 01/03/2007		665.986,67

....»

Ο έλεγχος έκρινε στην από 3-12-2014 έκθεση έκρινε ότι το ως άνω ποσό κατάθεσης των 220.044,40 €, προήλθε από ισόποσο εισπραχθέν τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτου βάσει της με αριθμό 3112/01.03.2007 πράξης της συμβολαιογράφου Αθηνών παράγραφος 3.3 της έκθεσης ελέγχου). Για το ποσό όμως «Κατάθεσης μετρητών» 434.955,60 € την 01/03/2007 καθώς και για το ήδη διαθέσιμο υπόλοιπο των 10.986,67 € την 26/02/2007, ο έλεγχος αναφέρει ότι «δεν προσκομίστηκαν από την φορολογούμενη, στοιχεία κίνησης τραπεζικών λογαριασμών, που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της, ότι προέρχονται, έστω εν μέρει, από εισοδήματα της κόρης της,, δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα.» (σελ.24 έκθεσης ελέγχου).

Κατόπιν της με αρ. / 15-04-2015 απόφασης της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι επειδή για το μεν ποσό των 220.044,40 € το οποίο προήλθε από ισόποσο εισπραχθέν τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτου έγινε αρχικά με κατάθεση στον ατομικό λογαριασμό ταμειυτηρίου της ημεδαπής τράπεζας Citibank της προσφεύγουσας, όπως και το αγνώστου προελεύσεως ποσό «κατάθεσης μετρητών» 434.955,60 € την 01/03/2007 καθώς και από μεταφορά υπόλοιπο των 10.986,67€, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά αυτά αφορούν και την κόρη της, η οποία εμφανίζεται συνδικαιούχος στον (επόμενο) λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης της ίδιας τράπεζας όπου μεταφέρθηκαν τα χρήματα αυτά (δεν προήλθαν). Περαιτέρω από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι τα κατατεθέντα αφορούν εισοδήματα δηλωθέντα, έστω και εν μέρει, της κόρης της, ενώ δεν προέκυψε καμία άλλη επένδυση στον λογαριασμό προθεσμιακής κατάθεσης της ημεδαπής τράπεζας Citibank μετά την ημερομηνία «ανοίγματος» (την 2-3-2007) έως και το «κλείσιμο» της το έτος 2010. Κατά συνέπεια των παραπάνω διαπιστώσεων ορθώς & νομίμως και σύμφωνα με τα οριζόμενα σχετ περ. 3 της Εγγ. Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1228/15-10-2014 και περ. 18 της Εγγ.

Υπ.Οικ. 1033/21-2-2013 ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «για την κάλυψη των εμβασμάτων, βαρύνεται η κ., ως μόνη δικαιούχος του λογαριασμού προέλευσης των εμβασμάτων δηλ. του λογαριασμού ταμειυτηρίου της ημεδαπής τράπεζας Citibank.».

Περαιτέρω, στην ίδια απόφαση κρίθηκε ότι, επειδή για το ποσό των 220.044,40 € το οποίο προήλθε από ισόποσο εισπραχθέν τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτου έγινε αρχικά με κατάθεση στον ατομικό λογαριασμό ταμειυτηρίου της ημεδαπής τράπεζας Citibank της προσφεύγουσας, ο έλεγχος ορθά & νόμιμα κατ'εφαρογή της παρ.2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 των με Αρ.Πρωτ.: Δ12Α 1148627 ΕΞ2013 και έγγραφο Δ12Α 1051611 ΕΞ2013/22-3-2013 εγγράφων της ΓΓΔΕ που ορίζουν ότι «...Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο από δαπάνες των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου, τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών» έκρινε ότι το ποσό αυτό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας (καθώς προέρχεται από γνωστή πηγή) και μεταφέρθηκε διαδοχικά στις επόμενες χρήσεις και το υπόλοιπό ελήφθη υπόψη για την κάλυψη των εμβασμάτων της χρήσης 2010, ήτοι κατά το μέρος των 79.004,53€ που δεν αναλώθηκε στις χρήσεις 2007,2008 και 2009 και μεταφέρθηκε στην χρήση 2010 όπου και εμβάστηκε, διότι μόνο το μη αναλωθέν ποσό εκ του αναγνωρισθέντος ως εκ νομίμου αιτίας κτηθέντος θα ήταν δυνατόν νομίμως να καλύψει έμβασμα (έστω και εάν τα τεκμήρια των άρθρων 16 και 17 δεν λαμβάνονταν υπόψη στην χρήση αυτή) και όχι ποσά που νομίμως δεν αποκτήθηκαν, όμως προκύπτει ότι αναλώθηκαν. Όμως, επειδή όσον αφορά το άγνωστης προέλευσης χρηματικό ποσό των 434.955,60 €, που εμβάστηκε στο εξωτερικό το 2010, αυτό προέρχεται από κατάθεση που κατ' έλεγχο αποδεδειγμένα είχε διενεργηθεί στον ατομικό λογαριασμό ταμειυτηρίου της ημεδαπής τράπεζας Citibank, την 01/03/2007 για την οποία δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία κίνησης που να αποδεικνύουν την νόμιμα φορολογηθείσα πηγή η την νόμιμα απαλλαγή του από τον φόρο.

Επειδή εν συνεχεία το συνολικό ποσό αυτό μεταφέρθηκε στον λογ/σμό προθεσμιακής κατάθεσης της ίδιας τράπεζας και εν συνεχεία μεταφέρθηκε (τμηματικά) εκ νέου στον ατομικό της προσφεύγουσας λογαριασμό ταμειυτηρίου που διατηρούσε στην ημεδαπή τράπεζα Citibank, απ' όπου και εμβάστηκε την χρήση 2010, κατά συνέπεια το ποσό αυτό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας που επήλθε στη χρήση 2010 που την καταλόγισε ο έλεγχος, ώστε να φορολογηθεί ως εισόδημα της χρήσης αυτής σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (διότι στην χρήση 2010 όπου εμβάστηκε διαπιστώθηκε μεταβολή της σύνθεσής της), αλλά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2238/94 όπου ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος, της χρήσης 2007 που επήλθε η προσαύξηση, στην οποία και πρέπει να καταλογιστεί κατόπιν προσήκοντος ελέγχου.

Κατόπιν της με αρ. / 15-04-2015 απόφασης της Υπηρεσίας μας διενεργήθηκε έλεγχος από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-

12-2007, εκδόθηκε η από 28-12-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα κατόπιν την διαδικασίας του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και των εξηγήσεων που αυτή παρείχε ότι για το ποσό των 434.955,60 ευρώ που κατατέθηκε στον ατομικό της λογαριασμό ταμειευτηρίου της ημεδαπής τράπεζας Citibank, την 01/03/2007 αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για το οποίο η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, ούτε ότι φορολογήθηκε από άλλες διατάξεις, ούτε ότι απαλλασσόταν από το φόρο με ειδική διάταξη. Ως εκ τούτου, η διαφορά θεωρήθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις της §1 και 3 του άρθρ. 48 του ν. 2238/94. Σημειώνεται δε από τον έλεγχο ότι το ποσό αφορά σε συγκεκριμένη “κατάθεση μετρητών” η οποία πραγματοποιήθηκε στις 01.03.2007 και συνεπώς:

- δεν μπορεί να αιτιολογηθεί από χρηματικά διαθέσιμα της 31.12.1999 καθότι δεν προκύπτει από τραπεζικά έγγραφα ότι αφορά σε “μεταφορά” χρημάτων από άλλο τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης και μάλιστα από τις 31.12.1999
- δεν μπορεί να αιτιολογηθεί από εισοδήματα της κόρης της καθότι δεν προκύπτει ότι το ποσό έχει κατατεθεί από αυτή ή προέρχεται από δικό της λογαριασμό με ανάλογη ανάληψη μετρητών
- έχει αποδειχθεί και στον αρχικό έλεγχο ότι τα χρήματα του Λογαριασμού της Citibank “.....” δεν ανήκουν κατά το ήμισυ στην κόρη της και αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό μόνο από το γεγονός ότι ήταν συνδικαιούχος του λογαριασμού
- τα εισοδήματα της (κόρης της κας), για το οικονομικό έτος 2008 (στο οποίο κατέθεσε φορολογική δήλωση για πρώτη φορά), ανέρχονται στο ύψος των 38.872,54 €.

Κατά συνέπεια επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., και την ΠΟΛ 1095/2011, η φορολογική αρχή έχοντας το βάρος της απόδειξης συγκεκριμένης αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, **απέδειξε πλήρως ότι το συγκεκριμένο ποσό των 434.955,60 ευρώ που κατατέθηκε με πρωτογενή κατάθεση στον ατομικό της λογαριασμό ταμειευτηρίου της ημεδαπής τράπεζας Citibank, την 01/03/2007 αποτελεί αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας διότι δεν συνδέεται με κανένα από τα δηλωθέντα εισοδήματα- ποσά της προσφεύγουσας.** Επειδή η προσφεύγουσα, στην συνέχεια διαπιστωθείσης **συγκεκριμένης κατάθεσης ως προσαύξησης περιουσίας από την φορολογική αρχή, έχουσα πλέον εκείνη το βάρος της απόδειξης** βάσει της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, 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 επαγγελμάτων, δεν απέδειξε τίποτε από τα ανωτέρω, ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή της, κατά συνέπεια νόμω και ουσία αβάσιμα ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό δικαιολογείται - «καλύπτεται», ενώ αναπόδεικτα επιχειρεί να το συνδέσει με υπόλοιπα λογαριασμών και άλλα ποσά, τα οποία δεν αποδεικνύει ούτε αναλήφθηκαν από τον

εκάστοτε λογαριασμό ή μεταφέρθηκαν προκειμένου να πραγματοποιηθεί η συγκεκριμένη πρωτογενής κατάθεση. Κατά συνέπεια νόμιμος και αιτιολογημένος προκύπτει ο καταλογισμός του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Για τον 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή στην 1^η σελίδα του με αρ./28-12-2015 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και την 1^η σελίδα της με αρ./28-12-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων και Σχολάζουσας Κληρονομιάς άρθρου 18 ν.3758/2009 αναφέρονται ρητά οι διατάξεις βάσει των οποίων υπολογίστηκε ο φόρος, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 1 και 2 του ν.2523/1997 βάσει των οποίων υπολογίστηκε ο πρόσθετος φόρος, καθώς και η διαφορά κυρίου φόρου βάσει της οποίας υπολογίζεται. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην ενότητα 4. της από 28.12.2015 έκθεσης ελέγχου, βάσει των οποίων επιβάλλεται ο κατά περίπτωση πρόσθετος φόρος, νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται το αντίθετο η προσφεύγουσα.

Για τον 5^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

Επειδή σύμφωνα με την Γνωμ. ΝΣΚ 140/2013 Τμ. Β' «Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου ή επανελέγχου, διενεργούμενου ύστερα από σχετική εντολή που δίδεται από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, συντάσσεται από τους υπαλλήλους - ελεγκτές και υπογράφεται από αυτούς έκθεση, στην οποία αναφέρονται με κάθε λεπτομέρεια τα πορίσματα της έρευνάς τους. Η εν λόγω έκθεση δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, όπως το φύλλο ελέγχου, αλλά αποτελεί ενημέρωση και συνάμα πρόταση - εισήγηση προς τον Προϊστάμενο που έδωσε την εντολή, ο οποίος εάν και εφόσον αποδεχθεί τα πορίσματα του ελέγχου προβαίνει στην θεώρησή της και εκδίδει τα οικεία φύλλα ελέγχου, επιβάλλοντας τον φόρο που προκύπτει με βάση τα πορίσματα αυτά. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της εκτελεστής διοικητικής πράξης, που είναι το οικείο φύλλο ελέγχου και συγκοινοποιείται στον φορολογούμενο, μαζί με το φύλλο ελέγχου, για να ασκήσει κατά αυτού τα νόμιμα δικαιώματά του, χωρίς όμως η μη συγκοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου να συνεπάγεται ακυρότητα του φύλλου ελέγχου, αλλά μόνο την μη έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.».

Επειδή το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, κατοχυρώνει νομοθετικά, από το 1999, την υποχρέωση αιτιολογίας όλων των ατομικών διοικητικών πράξεων (ευμενών και δυσμενών) ορίζοντας στην παρ. 1 αυτού ότι «Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει

τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.». Βάσει μιας πρώτης προσέγγισης του εξαιρετικά σύνθετου αυτού ζητήματος, αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, τη διαπίστωση της συνδρομής και την εκτίμηση των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Επειδή ρητά στις ενότητες 3,4,5 και 6 της από 28.12.2015 έκθεσης ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά και διαπιστώσεις του ελέγχου, γίνεται υπαγωγή των διαπιστώσεων στους κανόνες δικαίου, εν συνεχεία τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 της ν.4174/2013 (σημείωμα διαπιστώσεων), ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας (κεφ. 5.1), ενώ αναλυτικά ο έλεγχος στο κεφ. 5.2 αναφέρει για ποιους λόγους αυτές δεν έγιναν δεκτές, πριν ο έλεγχος προχωρήσει στην ενότητα 6 στο πόρισμα ελέγχου, όπου εκ νέου ρητά αναφέρει τις διατάξεις βάσει των οποίων διενεργείται ο καταλογισμός, ο οποίος αναλυτικά περιγράφεται στην ενότητα 7. Κατά συνέπεια η από 28.12.2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι σαφής, εμπεριστατωμένη, εδράζεται στην ισχύουσα νομοθεσία και τις αποφάσεις του Υπ.Οικ., είναι δε πλήρης και συνιστά επαρκή αιτιολογία των εκδοθέντων προσβαλλομένων πράξεων.

Για τον 6^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, ο έλεγχος ολοκληρώθηκε μετά τη πάροδο λιγότερο των τεσσάρων μηνών από την έκδοση της με αρ./ 28-8-2015 εντολής, συνεπώς αλυσιτελώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι έχει παρέλθει ο «εύλογος χρόνος», ο οποίος άλλωστε δεν προσδιορίζεται από τις διατάξεις και εξαρτάται από τα στοιχεία και την δυσκολία της εκάστοτε υπόθεσης.

Περαιτέρω όσον αφορά την ισχυριζόμενη παραγραφή, επειδή ΔΕΝ δηλώθηκε από την προσφεύγουσα το φορολογητέο εισόδημα ή η νόμιμη πηγή αφορολόγητου εισοδήματος από την οποία προήλθε η προσαύξηση, τότε νομίμως χαρακτηρίζεται ως ανακριβής η δήλωσή της οικ. έτους 2008 (κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 1 του ν.2523/1997, με συνέπεια την δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου κοινοποίησης συμπληρωματικής (ή αρχικής) πράξης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου. Σε αυτή την περίπτωση για την χρήση 2007, το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου παραγραφόταν αρχικά την 31-12-2018. Ακόμα, επειδή για τη χρήση 2007 εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία δεν απαιτείται η διενέργεια ή ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου. Κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου κοινοποίησης των προσβαλλόμενων φύλλων ελέγχου δεν έχει παραγραφεί.

Άλλωστε επειδή ακόμα και στην περίπτωση της κανονικής πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σε αυτή την περίπτωση για την χρήση 2007 το δικαίωμα κοινοποίησης τω υπό κρίση πράξεων παραγραφόταν αρχικά την 31-12-2013. Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίστηκε ότι οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγαν στις 31.12.2013, παρατάθηκαν 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.

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα στην συνέχεια των με αρ./28-08-2015 και/31-1-2014 εντολών ελέγχου, οι οποίες εκδόθηκαν στην συνέχεια της με αρ./5-9-2012 εισαγγελικής παραγγελίας που αφορά αυτούς που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό (και η προσφεύγουσα). Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων καθώς για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου, καταρχήν διότι υφίσταται δεκαετής παραγραφή ως προς τις υπό κρίση πράξεις, διότι υπεβλήθη ανακριβής δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις συνεπεία της παράτασης παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013.

Για τον 1^ο και 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα. [...]»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. [...]»

Επειδή η Φορολογική αρχή που εκδίδει μία έκθεση ελέγχου, έχει νομίμως την δυνατότητα να συντάσσει αντίγραφα των εκδιδόμενων από αυτήν εγγράφων (βλ μέρος Α, ενότητα ΙΙ του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥΠΟΙΚ, Ιαν.2007).

Η επικύρωση αντιγράφου εγγράφου γίνεται, από το αρμόδιο όργανο της Διοίκησης, δηλαδή στην προκειμένη την υπάλληλο της Υπηρεσίας, με

επισημειωματική πράξη στο σώμα του αντιγράφου ή φωτοαντιγράφου, ενώ η επικύρωση από αντίγραφο που δεν έχει επικυρωθεί από την αρχή που εξέδωσε το πρωτότυπο θα ήταν αδύνατη (Ολομ. Ν.Σ.Κ. 233/2000).

Συνεπώς, νομίμως δύναται αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου και των πράξεων να κοινοποιείται στον ελεγχόμενο, το οποίο αποτελεί «ακριβές αντίγραφο» (επικυρωμένο) του πρωτοτύπου.

Περαιτέρω ρητά ορίζεται από το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ότι η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου (ισχύς της ως δημόσιο έγγραφο) είναι η ημερομηνία θεώρησής της από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Πρέπει επιπροσθέτως να σημειωθεί ότι εάν η πρωτότυπη έκθεση ελέγχου δεν έφερε ημερομηνία, σφραγίδα και υπογραφή του προϊσταμένου της Υπηρεσίας που την εξέδωσε δεν θα είχε ισχύ ούτε τον χαρακτήρα δημόσιας υπηρεσίας που την εξέδωσε καθώς δεν επικυρώνονται από τις δημόσιες υπηρεσίες ιδιωτικά έγγραφα (βλ μέρος Α, ενότητα II του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥπΟικ, Ιαν.2007).

Ακόμα, επειδή το αντίγραφο της έκθεσης και των πράξεων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα φέρουν τα στοιχεία των υπαλλήλων, τμηματάρχη, υποδιευθυντή και του προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής που την εξέδωσε και κάτω από αυτές την ένδειξη ακριβές αντίγραφο την ίδια ημέρα με την σφραγίδα της αρχής που την εξέδωσε προς άρση κάθε αμφιβολίας περί της νομιμότητάς της.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων που εξέδωσε η ίδια διοικητική αρχή και η ημερομηνία αυτών είναι η 28.12.2015, ήτοι η ημερομηνία θεώρησης των πρωτότυπων εκθέσεων ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εν λόγω έκθεση ελέγχου και οι πράξεις που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα είναι καθόλα νόμιμες.

Επειδή από τον φάκελο που τηρείται στην ελέγχουσα Υπηρεσία, του πρωτοτύπου της από 28-12-2015 εκθέσεως τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι αυτές φέρουν την ίδια ημερομηνία και τις υπογραφές των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοιες με τα κοινοποιηθέντα στην προσφεύγουσα ακριβή αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της εκθέσεως ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Όσον αφορά τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη αναφοράς του λόγου καταλογισμού και βάσει ποιού τρόπου έγινε ο καταλογισμός από την φορολογική αρχή, αναλύθηκε κατά την εξέταση του 3^{ου} και 5^{ου} λόγου.

Περαιτέρω, επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 και των αποφάσεων της Διοίκησης δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία αποκάλυψης αδήλωτων εισοδημάτων.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ./29-01-2016 ενδικοφανούς προσφυγής τηςστο σύνολό της και την επικύρωση της με αρ./ 28-12-2015 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και της με αρ...../ 28-12-2015 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ άρθ. 18 Ν.3758/2008 του προϊστάμενου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2008 βάσει της παρούσας απόφασης

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	16.188,00€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει ελέγχου	434.955,60€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει απόφασης	434.955,60€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας εισήγησης	451.143,60€

Οριστική φορολογική υποχρέωση οικ. έτους 2008 της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

Της/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007)	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά (από δήλωση)
Φόρος (μετά την αφαίρεση παρακρατηθέντων και προκαταβλητέων φόρων)	2031,10	174.044,02	174.044,02	172.012,92
Φόρος που παρανόμως επεστράφη	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας έως την έκδοση των πράξεων της φορολογικής αρχής (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού 120% - ανώτατο όριο)		206.415,50	206.415,50	206.415,50
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	2031,10€	380.459,50€	380.459,50€	378.428,42€
Της/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Έκτακτης Εισφοράς αρθρ. 18 ν.3758/2008 οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007)	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά (από δήλωση)
Έκτακτη Εισφορά	0,00€	10.000,00€	10.000,00€	10.000,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας έως την έκδοση των πράξεων της φορολογικής αρχής (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού 120% - ανώτατο όριο)		12.000,00€	12.000,00€	12.000,00€

ΠΟΣΟ ΕΚΤΑΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	0,00€	22.000,00€	22.000,00€	22.000,00€
---	-------	-------------------	-------------------	-------------------

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
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).