



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 08/10/2019

Αριθμός Απόφασης: 2809

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με αριθμό πρωτ. /10-05-2019 ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά των κάτωθι περιγραφόμενων σε πίνακα πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ						
A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Φορολογικό έτος	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1		08/04/2019	11-04-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009	30.939,98 €
2		08/04/2019	11-04-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2010	5.841,19 €
3		08/04/2019	11-04-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2011	2.041,27 €
4		08/04/2019	11-04-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2012	0,00 €
5		08/04/2019	11-04-2019	Πρόστιμο αρ. 4Ν.2523/1997	2011	300,00 €
6		08/04/2019	11-04-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	4.822,04 €
7		08/04/2019	11-04-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	0,00 €
8		08/04/2019	11-04-2019	Πρόστιμο αρ. 4Ν.2523/1997	2013	300,00 €
9		08/04/2019	11-04-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	65.900,30 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω περιγραφόμενες σε πίνακα πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ'αρ...../09-09-2019 απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./10-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.363,90 €, πλέον 15.212,06 € πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ, ήτοι συνολικού ποσού 30.939,98 €.

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 382,00 €, πλέον 2.871,90 € πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ, ήτοι συνολικού ποσού 5.841,19 €.

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.035,23 €, πλέον 1.001,27 € πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ, ήτοι συνολικού ποσού 2.041,27 €.

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προέκυψε διαφορά φορολογητέας ύλης, χωρίς ωστόσο να προκύπτει και φόρος για καταβολή.

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.273.14 €, πλέον 2.198,58 € πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ, πλέον 350,32 € εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι συνολικού ποσού 4.822,04 €.

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προέκυψε διαφορά φορολογητέας ύλης, χωρίς ωστόσο να προκύπτει και φόρος για καταβολή.

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 45.784,89 €, πλέον 13.735,47 € πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ, πλέον 6.379,94 € εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι συνολικού ποσού 65.900,30 €.

Με την υπ' αρ...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 300,00 €, επειδή υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) με ακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 § 5 του Ν.2238/1994 και με βάση το φύλλο που εκδόθηκε δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

Με την υπ' αρ...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 300,00 €, επειδή υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) με ακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 § 5 του Ν.2238/1994 και με βάση το φύλλο που εκδόθηκε δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Συνεπεία αποστολής της από 16/01/2019 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων των Ν.2238/1994 και 4172/2013 περί φορολογίας εισοδήματος και του ν.4174/2013) των υπαλλήλων της Ε.Γ .Σ.Δ.Ο.Ε Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Πύργου η με α/α/...../2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση του ΣΔΟΕ, μετά από έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 409.996,71 €, για τις οποίες ο προσφεύγων αν και κλήθηκε να δώσει επαρκείς διευκρινίσεις/επεξηγήσεις για την πηγή και αιτία αυτών, δεν ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος, που ακολούθησε από την Δ.Ο.Υ. Πύργου, αφού έλαβε υπόψη του τα αποτελέσματα της πληροφοριακής έκθεσης του ΣΔΟΕ καθώς και το γεγονός ότι ο προσφεύγων, επίσης δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων –Κλήση προς Ακρόαση για να δώσει εξηγήσεις, διαπίστωσε ότι η διαφορά που προέκυψε από τη σύγκριση των πρωτογενών καταθέσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων του, η οποία δεν αιτιολογήθηκε και συνεπώς δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρθ.48 παρ.3 του ν.2238/94 και το αρθ.21 παρ.4 του ν.4172/2013 λογίζεται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, επιχειρηματική δραστηριότητα. Η διαφορά φορολογητέας ύλης που προέκυψε προς καταλογισμό είχε ως ακολούθως:

A/A	ΧΡΗΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	2008	82.874,58€	37.350,00€	45.524,58€
2	2009	40.570,86€	28.693,70€	11.877,16€
3	2010	37.751,36€	15.331,65€	22.419,71€
4	2011	42.108,91€	22.164,21€	19.944,70€
5	2012	31.435,00€	5.789,08€	25.645,92€
6	2013	8.810,00€	8.459,78€	350,22€
7	2014	166.446,00€	6.947,60€	159.498,40€
	ΣΥΝΟΛΟ	409.996,71 €	124.736,02€	285.260,69€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα εξής :

- 1.Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά τα οικονομικά έτη 2008 έως 2013.
- 2.Λόγοι ουσίας - Εσφαλμένη η διαπίστωση περί προσαύξησης περιουσίας στο φορολογικό έτος 2014 α) του ποσού των €150.000 στον με αρ. λογαριασμό στην τράπεζα

..... και β) των ποσών ανερχόμενων συνολικά σε (1.000+430+520+450+480+490=) 3.370 στον με αρ. λογαριασμό στην κατά το διάστημα από 15/7/2014 έως 15/12/2014.

1.Επί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στα οικονομικά έτη 2008-2013 (χρήσεις 2007-2012).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά τα οικονομικά έτη 2008 έως 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή και συγκεκριμένα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έπρεπε να του κοινοποιηθούν πριν την πάροδο της πενταετίας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994, εφόσον δεν έχουν προκύψει νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τέτοια δε στοιχεία, που να δικαιολογούν την εφαρμογή εξαιρετικής διάταξης για δεκαετή παραγραφή, αντί του κανόνα της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, 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», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «**1) 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, 2) ... 3) ... 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., **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**», όπως η περίπτωση β'

αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά. Με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007**, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία, ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **9 παρ. 5 του Ν.2523/1997**:«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου **11** του **ν. 3513/2006** (Α' 265), του άρθρου **29** του **ν. 3697/2008** (Α' 194), του άρθρου **10** του **ν. 3790/2009** (Α' 143) και του άρθρου **82** του **ν. 3842/2010** (Α' 58) περί παρατάσεων της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. (ΣτΕ 1738/2017)

Επειδή και οι διατάξεις του άρθρου **12 § 7** του **ν. 3888/2010**, του άρθρου **18 § 2** του **ν. 4002/2011** και του άρθρου **δεύτερου § 1** του **ν. 4098/2012** αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣτΕ 2932/2017

Επειδή με τις ΣτΕ 1738/2017 και ΣτΕ 2932/2017 Αποφάσεις κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι ανωτέρω διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών,

Επειδή, με τις υπ' αριθμ. ΣτΕ 2934, 2935/2017 (Β' τμ.) αποφάσεις, κρίθηκε ότι τα υπόλοιπα ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο 84 § 4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 § 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ.

Επειδή, περαιτέρω με τη ΣτΕ 172/2018 (Β' τμ.), κρίθηκε ότι, ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που εμφανίζεται σε πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, ούτε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., ούτε η ανώνυμη καταγγελία, αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της [παρ.2](#) του [άρθρου 68](#) του ν. [2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.), το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δυνάμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της Α'Υ.Ο. [ΠΟΛ.1019/28.1.2011](#) -αντί της διάταξης της [παρ. 4](#) του [άρθρου 9](#) του ν. [3888/2010](#), ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. [άρθρο 72 παρ. 1](#) ν. [4174/2013](#)).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/05-12-2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ η υπ' αριθμ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ, σύμφωνα με την οποία «...3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου . Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την [περίπτωση β' του άρθρου 62§2](#) του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ [ΣτΕ 2934/2017](#), ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο

πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η μοναδική πρωτογενής κατάθεση που καταλογίστηκε, στον προσφεύγοντα, προέρχεται αποκλειστικά από λογαριασμό της ημεδαπής και ως εκ τούτου ο λογαριασμός αυτός δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας,

Επειδή, με την ΠΟΛ.1192/1.12.2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ η υπ' αριθμ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ, σύμφωνα με την οποία «η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012»,

Επειδή, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

❖ κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής **ΣτΕ 1738/2017 (ολομέλεια), ΣτΕ 2932/2017 (τμ.Β')**.

❖ δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετίας ούτε οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ημεδαπής στους οποίους συμμετέχει ως συν δικαιούχος ο προσφεύγων ΣτΕ 2934, 2935/2017 (τμ.Β'), ΠΟΛ. 1194/05-12-2017, ΣτΕ 172/2018 (Β' τμ.), ούτε η από 16/01/2019 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., ΣτΕ 172/2018 (Β' τμ.)

το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του για τα οικον. έτη 2008 -2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 08-04-2019, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους που υπεβλήθησαν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα εν λόγω έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994.

2. Επί της προσαύξησης περιουσίας στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1095/29-01-2011, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. [3888/2010](#)», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«..... 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»”.

Επειδή στη ΠΟΛ. 1175/16.11.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι

εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του»

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1.Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ**, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2 Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου **39 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται

ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016** απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του [άρ. 14 παρ. 1](#) του ν. [4174/2013](#), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) - Επομένως, 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, σκέψεις 35-41), 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) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης

ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση 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 ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Η προστεθεί σα με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#) διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.

Επειδή, όπως έχει κριθεί με την **ΣτΕ 1891/2018** «... το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεύθερος επαγγελματίας είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεύθερου επαγγελματία ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο ο ελεύθερος

επαγγελματίας έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του ελεύθερου επαγγελματία ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά καρπό της επαγγελματικής δραστηριότητας του ελεύθερου επαγγελματία – συνδικαιούχου του λογαριασμού

– Εξάλλου, ναι μεν, σύμφωνα με το νόμο (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. [5638/1932](#), όπως ισχύει, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.δ. της 17.7/13.8.1923 και με τα άρθρα 411, 489, 490, 491 και 493 του Αστικού Κώδικα), καθένας από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού δικαιούται να απαιτήσει από την τράπεζα και να αναλάβει το σύνολο του χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο ενεργητικό (υπόλοιπο) του λογαριασμού (βλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014 κ.ά.), αλλά (α) το ανωτέρω στοιχείο αφορά μόνον στην ενοχική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού και της τράπεζας και δεν ασκεί επιρροή στην εξέταση του πρότερου (διοικητικής φύσης) ζητήματος εάν ορισμένο ποσό που πιστώθηκε στο λογαριασμό αυτό αποτελεί (μη δηλωθέν στη φορολογική αρχή) εισόδημα συνδικαιούχου του από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματός του και (β) πέραν τούτου, κατά το ιδιωτικό δίκαιο, καθένας από τους λοιπούς συνδικαιούχους έχει έναντι του αναλαβόντος απαίτηση να του αποδοθεί το ποσό το οποίο τυχόν δικαιούται βάσει της εσωτερικής σχέσης που τους συνδέει (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, 1691/2014, 1001/2012 κ.ά.), η οποία μπορεί να συνίσταται, ιδίως, σε σύμβαση δωρεάς, δανείου, εταιρείας ή εντολής, δυνάμει της οποίας ο εντολέας αναθέτει στον εντολοδόχο – συνδικαιούχο του λογαριασμού να προβαίνει σε ορισμένες ενέργειες σχετικά με την κίνηση του λογαριασμού, προς διευκόλυνση του εντολέα, που είναι ο αληθής δικαιούχος του ποσού του ενεργητικού του λογαριασμού (πρβλ. [ΑΠ 1001/2012](#)) – Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, [ΑΠ 1001/2012](#), ΑΠ 380/2006 κ.ά.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές

περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους του συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/17.02.014:**«Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).».

Επειδή, για τον προσφεύγοντα στο φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου παρ.4 του ν.4172/2013 συνολικού ποσού 159.498,40 €, η οποία προέκυψε ως διαφορά των πρωτογενών καταθέσεων (166.446,00 €) και των δηλωθέντων εισοδημάτων του (6.947,60 €). Οι πρωτογενείς καταθέσεις είχαν ως ακολούθως:

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓΑΡ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΤΗΡ
30				02/01/2014	.....	150,00 €	κτθ
31				07/01/2014	.....	50,00 €	κτθ
32				05/02/2014	.....	100,00 €	κτθ
33				14/02/2014	.....	206,00 €	κτθ
34				19/02/2014	.....	300,00 €	κτθ
35				27/02/2014	.....	50,00 €	κτθ
36				27/02/2014	.....	50,00 €	κτθ
37				28/02/2014	.....	350,00 €	κτθ
38				04/03/2014	.....	300,00 €	κτθ
39				28/03/2014	.....	100,00 €	κτθ
40				09/04/2014	.....	470,00 €	κτθ
41				02/05/2014	.....	200,00 €	κτθ
42				27/05/2014	.....	3.500,00 €	κτθ
43				06/06/2014	.....	250,00 €	κτθ
44				13/06/2014	.....	3.500,00 €	κτθ
C/				20/06/2014	.....	330.000,00 €	Ποσό 180.000,00 επεστράφησαν
46				15/07/2014	.....	1.000,00 €	κτθ
47				14/08/2014	.....	430,00 €	κτθ
48				09/09/2014	.....	520,00 €	κτθ
49				13/10/2014	.....	450,00 €	κτθ
50				14/11/2014	.....	480,00 €	κτθ
51				15/12/2014	.....	490,00 €	κτθ
42				16/12/2014	.....	500,00 €	κτθ
>3				30/12/2014	.....	3.000,00 €	κτθ
						166.446,00 €	

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι :

α) αναφορικά με την α/α 45 πίστωση ποσού 150.000,00 (330.000,00-180.000,00) «.....η φορολογική αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας, μεταξύ άλλων, ποσό €150.000, το οποίο μεταφέρθηκε στον με αρ. τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα, ως μέρος μεγαλύτερου εμβάσματος ύψους €330.000, από τον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό επίσης της τράπεζας Το έμβασμα των €330.000 ευρώ έγινε από τον δικαιούχο του δεύτερου τραπεζικού λογαριασμού κ. προς τον πρώτο τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος επίσης ανήκει στον κ. και στον οποίο λογαριασμό εγώ τυγχάνω συνδικαιούχος. Δεδομένου ότι εξ αυτών ποσό €180.000 επιστράφηκε στον ατομικό λογαριασμό του κ. απ' όπου προήλθαν, η φορολογική αρχή θεώρησε εσφαλμένα ότι το υπόλοιπο ποσό των €150.000 ήταν εισόδημά μου, επικαλούμενη τους εξής λόγους:

- Ότι ποσό €60.072,00 η τράπεζα το συμψήφισε με ισόποση απαίτησή της κατά εμού ως εγγυητή πιστώσεως και
- Ότι το υπόλοιπο ποσό των €89.928,00 τα ανέλαβα εγώ κατά δήλωση του

Οι άνω ισχυρισμοί τυγχάνουν εσφαλμένοι και αβάσιμοι. Όπως δήλωσα τόσο εγώ, όσο και ο κ. προς τη φορολογική αρχή, το σύνολο των χρημάτων στον με αρ. ανήκαν και ανήκουν στον και όχι σε εμένα. Για το ποσό των €60.072,00 το οποίο η τράπεζα αυθαίρετα και μονομερώς κατέσχε εκ του άνω λογαριασμού και συμψήφισε με δική μου οφειλή, ενώ τα χρήματα ήταν του κ., ο πραγματικός δικαιούχος του λογαριασμού και των χρημάτων κ. άσκησε την με αριθμό κατάθεσης γενικό/2015, ειδικό/2015 αγωγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (τακτική διαδικασία) κατά της τράπεζας, ζητώντας να υποχρεωθεί η τράπεζα να του επιστρέψει το παρανόμως κατασχεθέν και συμψηφισθέν ποσό των €60.072,25 νομιμότοκα από 22-10- 2014, πλέον αποζημίωσης €10.000 για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης (σχετικό 1). Αλλά πέραν τούτου, με την από 18-6-2014 έγγραφη εξουσιοδότησή του, η οποία μου επιδόθηκε στις 21-10-2014, ο με εξουσιοδότησε να αναλαμβάνω από τον εν λόγω λογαριασμό του, στον οποίο ήμουν συνδικαιούχος αποκλειστικά και μόνο προς διευκόλυνσή του για την ανάληψη χρημάτων για λογαριασμό του και σύμφωνα με τις εντολές του, χρήματα ως πληρεξούσιος δικηγόρος του (σχετικό 2). Τα ανωτέρω επιβεβαιώνει ο ίδιος ο στην ως άνω αγωγή του όπου αναφέρει κατά λέξη (στην σελ.1 αυτής):

«Στο υπ' αριθ. κατάσταση της εναγομένης, που βρίσκεται στην, οδός, είχα ανοίξει τον υπ' αριθ. λογαριασμό ταμιευτηρίου, στον οποίο είχα εμβάσει διάφορα ποσά από τον ατομικό μου λογαριασμό που τηρώ στο Υποκατάστημα της ιδίας της εναγομένης στην (.....).

Στον λογαριασμό μου αυτόν είχε συμπεριληφθεί και το όνομα του Δικηγόρου μου

..... του, Δικηγόρου με σχέση πληρεξουσιότητας και όχι με την έννοια του συν δικαιούχου του λογαριασμού μου αυτού και αυτό για να αναλαμβάνει ως πληρεξουσός μου Δικηγόρος διάφορα ποσά αναγκαία για την κίνηση των χειριζόμενων από τον ίδιο, υποθέσεών μου. Η σχέση αυτή της πληρεξουσιότητας - και όχι του συνδικαιούχου - του ως άνω λογαριασμού αποδεικνύεται από την εξουσιοδότηση με ημερομηνία 18/06/2014 που χορήγησα στον του προκειμένου να αναλαμβάνει χρήματα κατ' εντολή μου και για λογαριασμό μου από τον ως άνω λογαριασμό μου και η οποία έχει κατά λέξη ως εξής: [...]

Την εξουσιοδότηση αυτή την επέδωσα στον , όπως αποδεικνύεται από την υπ' αριθ./2014 έκθεση επίδοσης της Δικαστικής Επιμελήτριας του Πρωτοδικείου Αθηνών [..]».

Επομένως, ο ίδιος ο κύριος δικαιούχος του λογαριασμού δήλωσε και δηλώνει ότι τα χρήματα αυτά είναι δικά του και όχι δικά μου και επομένως, τόσο αυτά που συμψήφισε η τράπεζα με οφειλές μου, όσο και αυτά που ανέλαβα εγώ από τον λογαριασμό κατ' εντολή και για λογαριασμό του, δεν προσαύξησαν την περιουσία μου αφού επρόκειτο για ξένα χρήματα, τα οποία ουδέποτε ιδιοποιήθηκα, όπως άλλωστε δηλώνει και ο ίδιος ο». Ο προσφεύγων σε κάθε περίπτωση ζητάει να εφαρμοστεί ο επιμερισμός του ποσού κατ' αναλογία των δικαιούχων επικαλούμενος την ΣτΕ 1891/2018.

β) αναφορικά με τις α/α 46 έως 51 πιστώσεις, «...η φορολογική αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση της περιουσίας μου καταθέσεις στις οποίες προέβην εγώ ο ίδιος στο με αρ. λογαριασμό στην από 15/7/2014 έως 15/12/2014 επιμέρους ποσών ανερχόμενων συνολικά σε (1.000+430+520+450+480+490=) 3.370. Τις καταθέσεις τις έκανα εγώ ο ίδιος από δικά μου χρήματα, εισοδήματα και οικονομίες στον εν λόγω λογαριασμό, στον οποίο τυγχάνει συνδικαιούχος και η κόρη μου, προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές της ανάγκες και έξοδα διαβίωσης στη όπου φοιτούσε (σχετικό 3). Δεν πρόκειται επομένως για εισοδήματά μου που προσαυξάνουν την περιουσία μου»

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε α) Αγωγή του ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών κατά της «.....», β) Εξουσιοδότηση του προς το με σχετική έκθεση επίδοσης γ) αντίγραφο πτυχίου της του Τα ανωτέρω στοιχεία κρίθηκαν ως νέα, καθώς σύμφωνα με τις αιτιολογημένες απόψεις της Δ.Ο.Υ. «....δεν τα προσκόμισε κατά τον έλεγχο και αποτελούν νέα στοιχεία που δεν έχουν ληφθεί υπόψη και θα εξεταστούν με την υπό κρίση σας ενδικοφανή προσφυγή» και με την με αρ...../2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας αναπέμφθηκαν στην Δ.Ο.Υ. για περαιτέρω συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες). Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής η Δ.Ο.Υ. Πύργου προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές

επαληθεύσεις, και με το με το αριθμό πρωτοκόλλου/26-09-2019 ΔΕΔ...../2019 έγγραφο, διαβίβασε στην Υπηρεσία μας το Πόρισμα επί αυτών.

Επειδή, περαιτέρω, η υπηρεσίας μας με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο ζήτησε από την Τράπεζα πληροφορίες για τον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος και ειδικότερα από ποιόν ανοίχτηκε ο λογαριασμός, αν προστέθηκε τυχόν άλλος δικαιούχος σε μεταγενέστερο χρόνο, με τυχόν πληρεξούσιο έγγραφο για την διαχείρισή του καθώς και πληροφορίες για την πορεία του δικογράφου της από/2015 (ΓΑΚ/2015) αγωγής του του, ενώπιων του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. Σε απάντηση των ανωτέρω η Τράπεζα, με το με αρ. πρωτ./...../2019 έγγραφο, μας πληροφόρησε ότι κατά της αγωγής του κ. έχει εκδοθεί η με αρ./2018 απορριπτική απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. Επίσης αναφορικά με τον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος μας απέστειλε αντίγραφο της αίτησης ανοίγματος λογαριασμού, από όπου προκύπτει ότι ο λογαριασμός ανοίχτηκε την 20/06/2014 με δύο συν δικαιούχος , τον προσφεύγων και τον κ. και περαιτέρω μας γνώρισε ότι δεν προστέθηκε συν δικαιούχος μεταγενέστερα, ούτε εντοπίσθηκε ύπαρξη πληρεξουσίου.

Επειδή, στο Πόρισμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, **επί του υπόλοιπου ποσού των 150.000,00 € της** από 20/06/2014 πίστωσης στον υπ' αρ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, ο έλεγχος αναφέρει:

« Ο έλεγχος βασίστηκε στην από 16/01/2019 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου των ελεγκτών α)και β)του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής και η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 08/04/2019 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, όπου διαπιστώθηκε ότι:

Α) τα έγγραφα που προσκόμισε ο ελεγχόμενος (το 1° αγωγή και 2° εξουσιοδότηση), υπήρχαν στο φάκελο της υπόθεσης και είχε λάβει υπόψη της, στην Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου , η Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, μετά από την αριθμ. πρωτ.: ΣΔΟΕ Ε.Δ.. ΕΞ 2018 ΕΜΠ 27.09.2018 «ΚΛΗΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ» προς τον και την προσκόμιση τους. Σημειώνεται ότι η πρωτογενής κατάθεση των 330.000€ περιορίστηκε στο ποσό των 150.000,00 μετά την αιτιολόγηση των 180.000€, οι οποίες μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό του (στο τέλος της σελ. 13 στο κεφάλαιο ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ, προς το τέλος του πίνακα της σελ. 19 στο κεφάλαιο ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ και στο τέλος του κεφαλαίου ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΑΝΩΤΕΡΩ ΠΙΝΑΚΑ της σελ.21 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)..... Από όλες τις

συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, και αφού δεν προσκομίσθηκε κανένα νεότερο στοιχείο έγγραφο, π.χ. η απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών περί της αγωγής του κ. κατά της, προς απόδειξη των ισχυρισμών του, πέραν των διαθεσίμων συναφών στοιχείων της υπόθεσης, ο παρών έλεγχος δεν μπορεί να διαφοροποιηθεί..»

Επειδή, στην από 16/01/2019 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του (Σ.Δ.Ο.Ε.) της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής, αναφέρεται : «....Σε ότι αφορά το με αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο το οποίο εστάλη στον κ.του, όπως ο ελεγχόμενος δώσει επαρκείς διευκρινίσεις/επεξηγήσεις σχετικά με την κίνηση του ανωτέρου τραπεζικού λογαριασμού του, αυτός μας προσκόμισε απόδειξη της μεταφοράς των χρημάτων τη Τράπεζας, από τον λογαριασμό του με αριθμό (IBAN:.....) ποσού 330.000,00 ευρώ στο λογαριασμό με συνδικαιούχο το κ. Στον ανωτέρω λογαριασμό (GR) επέστρεψε ποσό 80.000,0 ευρώ την 23/06/2014 (απόδειξη τράπεζας) και ποσό 100.000,00 ευρώ την 25/07/2014 (απόδειξη τράπεζας). Για το εναπομείναν ποσό των 150.000,00 ευρώ που παρέμεινε στον κοινό λογαριασμό και τα οποία χρησιμοποιήθηκαν από τον (κατόπιν και προφορικής δήλωσης του κ. ως εξής: Από τα χρήματα αυτά, ποσό 60.072,00 ευρώ η τράπεζα συμψήφισε δυνάμει της από 22-10-2014 < ΔΗΛΩΣΗ της ΣΥΜΦΗΦΙΣΜΟΥ απαίτηση της κατά του κ. ως εγγυητή της πιστώσεως που αναφέρεται στη ΔΗΛΩΣΗ αυτή ΣΥΜΦΗΦΙΣΜΟΥ με το ανωτέρω ποσό του άνω λογαριασμού με δικαιούχο το κ. (κατάθεση αγωγής αριθμ./2015 ως προς την τράπεζα). Το υπόλοιπο ποσό 89.928,00 ευρώ, σύμφωνα με τα όσα μας δήλωσε ο αναλήφθηκαν από τον κ.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω για την υπό κρίση πίστωση των 150.000,00 € (300.000,00€-180.000,00€), η φορολογική αρχή, ελλείψει εξηγήσεων και διευκρινίσεων από μέρος του προσφεύγοντος, καθώς αυτός δεν ανταποκρίθηκε σε σχετικές κλήσεις που δέχτηκε τόσο από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ όσο και από την Δ.Ο.Υ. Πύργου, αποδέχτηκε την πληροφορία-προφορική ομολογία, του έτερου συν δικαιούχου του λογαριασμού κ. ότι το εν λόγω ποσό χρησιμοποιήθηκε και αφορά τον προσφεύγων, ως «έμμεση» απόδειξη, βάσει της οποίας συνήγαγε το συμπέρασμα, ότι το ποσό των 150.000,00 ευρώ που παρέμεινε στον υπ' αρ..... κοινό λογαριασμό, αφορά αποκλειστικά και μόνον τον προσφεύγων. Ωστόσο, ο συν δικαιούχος του λογαριασμού κ. ενώ κατά προφορική του δήλωση στο στάδιο ελέγχου του ΣΔΟΕ, δηλώνει ότι το επίδικο ποσό πίστωσης αφορά τον προσφεύγοντα, στην με αρ./2015 αγωγή του κατά της Τράπεζας ισχυρίζεται ότι τα χρήματα αυτά είναι δικά του, και ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριληφθεί στον λογαριασμό όχι ως

κύριος του λογαριασμού αλλά με σχέση πληρεξουσιότητας, με αποτέλεσμα οι αντιφατικές παρασχεθείσες πληροφορίες αναφορικά με τον δικαιούχο του επίδικου ποσού και ελλείψει ελέγχου της ακρίβειας και του περιεχομένου τους από την φορολογική αρχή ως προς την ακρίβεια και το περιεχόμενο τους, να στερούνται αποδεικτικής δύναμης.

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται: «*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, στο **άρθρο 65** του ιδίου νόμου ορίζεται:« *Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή, εν προκειμένω για το υπόλοιπο ποσό ύψους 150.000,00 € της αρχικής πίστωσης ποσού 330.000,00 €, στον με αριθμό κοινό λογαριασμό της Τράπεζας με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ., η φορολογική αρχή δεν κατόρθωσε να διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τον δικαιούχο του υπολοίπου ποσού της επίδικης πίστωσης, αλλά ούτε και ο προσφεύγων απέδειξε ότι δεν είναι δικαιούχος του λογαριασμού και συνεπώς για τον ανωτέρω λογαριασμό και σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/2014, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συν δικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, [ΑΠ 1001/2012](#), ΑΠ 380/2006 κ.ά.).Επομένως η αναλογία του προσφεύγοντος σε αυτό προσδιορίζεται στο ποσό των 75.000,00 €(150.000,00€*50%).

Επειδή, αναφορικά με τις α/α 46 έως 51 πιστώσεις, στο Πόρισμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρει: « *Β) το (σχετ.3) αντίγραφο πτυχίου της του , που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, αποτελεί νέο προσκομισθέν στοιχείο.*

Το νέο στοιχείο που προσκόμισε ο ελεγχόμενος και αναφέροντας στην ενδικοφανή προσφυγή ότι στον λογαριασμό της συν δικαιούχος είναι η κόρη του, δεν προκύπτει από το πλήθος συνδικαιούχων/συνοφειλετών (01) της επισυναπτόμενης απάντησης του Πιστωτικού Ιδρύματος σε Αίτημα Πρόσβασης σε Μητρώο Λογαριασμού. Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου στην ενδικοφανή προσφυγή, ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας, καταθέσεις στις οποίες προέβη ο ίδιος στον με αριθμ..... λογαριασμό της από 15/07/2014 έως 15/12/2014 επιμέρους

ποσών ανερχόμενων συνολικά σε $(1.000+430+520+450+480+490=)3.370\text{€}$, στον οποίο τυγχάνει συνδικαιούχος και η κόρη του, καταρρίπτεται διότι ο ίδιος επιβεβαιώνει ότι οι καταθέσεις προέρχονται αποκλειστικά από δικά του χρήματα, εισοδήματα και οικονομίες στον εν λόγω λογαριασμό, στον οποίο δεν υπάρχει άλλος συνδικαιούχος όπως αποδεικνύεται από την συνημμένη απάντηση του Πιστωτικού Ιδρύματος.»

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται την ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίζουμε στον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας του άρθρου παρ.4 του ν.4172/2013 ως ακολούθως

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014			
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΆΡΘΡΟ 4 Ν.4172 / 2013) ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
166.446,00 €	91.446,00 €	6.947,60 €	84.498,40 €

Επειδή, πέραν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/04/2019 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και Προστίμων (αρ.4.ν.2523/1997), κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./10-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και συγκεκριμένα

την ακύρωση λόγω παραγραφής των κάτωθι προσβαλλόμενων, πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

- α) της υπ'αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008)
- β) της υπ'αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009)
- γ) της υπ'αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010)
- δ) της υπ'αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011)
- ε) της υπ'αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012)

στ) της υπ'αρ...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

την τροποποίηση της υπ'αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου: και

την επικύρωση των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

α) της υπ'αρ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

β) της υπ'αρ...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2009

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	15.363,90 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	15.212,05 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.939,98 €	0,00 €

Οικονομικό έτος 2010

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.969,29 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	2.871,90 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.841,19 €	0,00 €

Οικονομικό έτος 2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.035,23 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	1.001,27 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.041,27 €	0,00 €

Οικονομικό έτος 2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.273,14 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	2.198,58 €	0,00 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	350,32	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.822,04 €	0,00 €

Φορολογικό έτος 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	45.784,89 €	21.038,05 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρου 58 ν. 4174/2013)	13.735,47 €	10.519,03 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	6.379,94 €	2.569,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.900,30 €	34.127,06 €

Ως ο παρακάτω υπολογισμός φόρου:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	14.083,43 €		160.666,00€		85.666,00€		71.582,57
Φόρος Κλίμακας	3.510,92€		49.295,81€		24.548,97€		21.038,05€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Πλέον: Συμπληρωματικός φόρος							
Φόρος που αναλογεί	3.510,92€		49.295,81€		24.548,97€		21.038,05€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	1.536,45€		1.536,45€		1.536,45€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.974,47€		47.759,36€		23.012,52€		21.038,05€
Τέλη χαρτ/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο							
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους	960,63€		960,63€		960,63€		0€
Σύνολο	2.935,10€		48.719,99€		23.973,15€		21.038,05€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	€		6.379,94€		2.569,96€		
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	650,00€		650,00		650,00		
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	650,00€		7.029,94€		3.219,98€		2.569,96€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	3.585,10€		55.749,93€		27.193,13€		23.608,03€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ.							
Πρόστιμα άρθρου αρθ.58 ν.4174/13	50%		22.892,45€		10.519,03€		10.519,03€
Πρόστιμα άρθρου 58 Ν.4174/2013(προ			13.735,47€		21.038,05€		21.038,05€

v.4337/2015)	100%				
Γενικό Σύνολο		3.585,10€	69.485,40€	37.712,16€	34.127,06€

Επί πράξεων Επιβολής Προστίμων Εισοδήματος (άρθρο 4 Ν.2523/1997

Χρήση 2011

Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 Ν.2523/1997):0,00 €.

Χρήση 2013

Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 Ν.2523/1997):300,00 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.