



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 27/11/2017

Αριθμός απόφασης:6027

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/06/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Αθηνών, επί της οδού, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ:

1)υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,

2)υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009,

3)υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010,

4)υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ**.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/06/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 472,71 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 567,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.039,96 ευρώ**.

2)Με την υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 17.091,48 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 20.509,77 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **37.601,25 ευρώ**.

3)Με την υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 5.104,79 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 6.125,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.230,54 ευρώ**.

4)Με την υπ'αριθμ./19-05-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 1.756,57 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 104,17 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.072,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.934,49 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και εισφοράς προέκυψαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 16/05/2017 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ,

Συγκεκριμένα στις 23/06/2014 διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ με το με αριθμό/12.06.2014 έγγραφο του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης η με αριθμό/2014 έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης του προσφεύγοντος και υπαλλήλου του ΙΚΑ προκειμένου να επιληφθεί η εν λόγω Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητας για τις απαιτούμενες ενέργειες λόγω διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας.

Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η σχετική εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος για τα ποσά των αναπαιτούμενων καταθέσεων που αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης . Από την σύγκριση των αναπαιτούμενων καταθέσεων, των δηλωθέντων εισοδημάτων και

λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, προέκυψαν διαφορές οι οποίες ανά χρήση είναι:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΧΡΗΣΗ 2007	ΧΡΗΣΗ 2008	ΧΡΗΣΗ 2009	ΧΡΗΣΗ 2011
ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ		0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ		0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ		0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ	(κατόπιν επιμερισμού των καταθέσεων στους συνδικαιούχους)	5.300,00	1.000,00	6.166,67	5.208,33
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ		0,00	42.590,83	8.725,72	0,00
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ		1.000,00	2.000,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ		6.300,00	45.590,83	14.892,39	5.208,33
ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ		4.631,68	0,00	0,00	0,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ.3 του ν.2238/1994		1.668,32	45.590,83	14.892,39	5.208,33

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως μεταρρυθμισθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι κοινοί τραπεζικοί λογαριασμοί του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, την αδελφή του και την μητέρα του και με αριθμό,καιαποτελούν αυστηρά προσωπικοί λογαριασμοί της αδελφής του. Προς επίρρωση αυτού προσκομίζει νέα υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του. Για τις επίδικες καταθέσεις των συγκεκριμένων λογαριασμών δεν ήταν εφικτό να προσκομίσει τα σχετικά παραστατικά καθόσον η Τράπεζα EUROBANK στην από 15/12/2014 απάντησή της αναφέρει ότι παρόλη την διεξοδική έρευνα που διενήργησε στο αρχείο δεν κατέστη δυνατό να βρεθούν τα αντίστοιχα παραστατικά.
2. Ο κοινός τραπεζικός λογαριασμός με αριθμό του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, την αδελφή του και την μητέρα του αποτελεί αυστηρά προσωπικό λογαριασμό της αδελφής του. Ο εν λόγω λογαριασμός ήταν λογαριασμός αποταμίευσης μισθών της αδελφής του. Προς επίρρωση αυτού προσκομίζει νέα υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του. Για τις επίδικες καταθέσεις του συγκεκριμένου λογαριασμού προσκομίσθηκαν εννέα παραστατικά καταθέσεων που αντιστοιχούν σε συνολικό ποσό 40.600,00 ευρώ στις οποίες ήταν καταθέτης η αδελφή του, και τις οποίες έκανε δεκτές η φορολογική διοίκηση, για τις υπόλοιπες καταθέσεις συνολικού ποσού

58.425,00 ευρώ δεν ήταν εφικτό να προσκομίσει τα σχετικά παραστατικά καθόσον η Τράπεζα EUROBANK στην από 04/12/2014 απάντησή της δηλώνει αδυναμία εντοπισμού των παραστατικών κατάθεσης. αναφέρει ότι παρόλη την διεξοδική έρευνα που διενήργησε στο αρχείο δεν κατέστη δυνατό να βρεθούν τα αντίστοιχα παραστατικά. Επίσης με την **υπ' αριθμ./2016 προσαγόμενη και επικαλούμενη απόφαση του V Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου**, το δικαστήριο αποφαίνεται ότι το σύνολο των καταθέσεων του εν λόγω λογαριασμού αφορά εισοδήματα της αδελφής του Η ανωτέρω απόφαση πρέπει να εφαρμοσθεί ad hoc και για τους υπόλοιπους λογαριασμούς(.....,.....και).

- 3. Ο κοινός τραπεζικός λογαριασμός με αριθμότου Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου,** με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, την αδελφή του και την μητέρα του αποτελεί λογαριασμό αποταμίευσης των μισθών του. Οι καταθέσεις 17/09/2008 ποσού 9.000,00 ευρώ, 01/12/2008 ποσού 30.000,00 ευρώ και 05/01/2009 ποσού 8.000,00 ευρώ αφορούν χρήματα αποταμιεύσεων της μητέρας του αλλά και της αδελφής του. Αυτό δικαιολογείται πλήρως από το κεφάλαιο προς ανάλωση ετών 1996-2012 της μητέρας του που προσκομίσθηκε στον ελεγκτή της υπόθεσης. Επιπλέον προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκομίζει την από 22/2/2017 υπεύθυνη δήλωση της μητέρας του. Συνεπώς δεν είναι ορθός ο προσδιορισμός φόρου για τις καταθέσεις του εν λόγω λογαριασμού σε βάρος του εις ολόκληρον αλλά έστω κατά το 1/3 λόγω της ιδιότητας του λογαριασμού ως κοινού με τρείς συνδικαιούχους.

-Οι αναιτιολόγητες καταθέσεις ποσού **42.590,83 ευρώ στην χρήση 2008** στον ως άνω λογαριασμό δικαιολογούνται α) από τα υπόλοιπα καταβολής μετρητών των προηγούμενων χρήσεων 2004-2007 συνολικού ποσού 15.562,65 ευρώ (αναλυτικά 4.840,42 ευρώ +3.923,46 ευρώ +4.313,42 ευρώ + 2.485,35 ευρώ) και β) από τα χρηματικά ποσά συνολικού ποσού 39.000 ευρώ που κατατέθηκαν από την μητέρα του (ως αναφέρθηκε ανωτέρω). Η μητέρα του δεν είχε καμία απολύτως υποχρέωση να προβεί σε δήλωση φόρου δωρεάς για τις εν λόγω καταθέσεις καθώς ήταν και αυτή συνδικαιούχος στον εν λόγω λογαριασμό και είχε τα ίδια δικαιώματα με αυτό και την αδελφή του. Η περιουσιακή κατάσταση όλων των συνδικαιούχων παρέμεινε αμετάβλητη μέχρι την 28/03/2011 καθώς μέχρι τότε δεν έγινε καμία ανάληψη στον εν λόγω λογαριασμό και οι χρεώσεις που φαίνονται αφορούν προθεσμιακές καταθέσεις. Την 29/03/2011 έκανε ανάληψη των χρημάτων προκειμένου να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις αγοράς του αγροτεμαχίου που πραγματοποιήθηκε την 13/4/2011. Ενδεχομένως η φορολογική αρχή μπορεί να ισχυρισθεί περιουσιακή προσαύξηση το έτος 2011. Εάν για το ποσό των 47.000,00 ευρώ η μητέρα του έπρεπε να κάνει δήλωση φόρου άτυπης δωρεάς, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΑΘΗΝΩΝ δεν παρελάμβανε δηλώσεις δωρεάς με εντολή που είχαν λάβει από το Υπουργείο Οικονομικών περί αναστολής του πόθεν έσχες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.6 του ν.3986/2011(ΠΟΛ1165/29-07-2011).

-Οι αναιτιολόγητες κινήσεις συνολικού ποσού **8.725,72 ευρώ στην χρήση 2009** στον ως άνω λογαριασμό αφορούν την από 05/01/2009 κατάθεση αποταμιεύσεων της μητέρας του που αποδεδειγμένα έγινε με ανάληψη από τον κοινό υπ'αριθμ.λογαριασμό και κατάθεση την ίδια μέρα στον υπ'αριθμ.κοινό λογαριασμό. Το υπόλοιπο ποσό 725,72 ευρώ αιτιολογείται από το πιστωτικό υπόλοιπο καταβολών της χρήσης 2008 ποσού **11.971,82 ευρώ**.

4.Ο κοινός τραπεζικός λογαριασμός με αριθμότης **Εθνικής Τράπεζας** με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα και την μητέρα του αποτελεί λογαριασμό μισθοδοσίας του. Για τον λόγο αυτό δεν έγινε δεκτό το αίτημά του για επιμερισμό των αναιτιολόγητων καταθέσεων. Ωστόσο για τον καταλογισμό ελήφθη μόνο το γεγονός της δήλωσής του. Εφόσον πρόκειται για κοινό λογαριασμό πρέπει οι αναιτιολόγητες καταθέσεις να επιμερισθούν στο ½ ως ορίζεται και στο διατακτικό της υπ'αριθμ...../2016 απόφασης του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

-Η αναιτιολόγητη κατάθεση ποσού **1.000,00 ευρώ στην χρήση 2007** στον ως άνω λογαριασμό αποτελεί κατάθεση που έλαβε χώρα την 06/08/2007 από τον και αφορά άτυπη προφορική σύμβαση δανείου το οποίο μεταγενέστερα εξόφλησε κατά τον επόμενο μήνα λήψης του. Περαιτέρω δε αδυνατεί να προσκομίσει σχετική υπεύθυνη δήλωση διότι ο δανειζόμενος απεβίωσε την 31/10/2011. Συνεπώς δεν προκύπτει θέμα φορολογίας εισοδήματος. Επιπροσθέτως η φορολογική αρχή δεν μπορεί να διενεργήσει νόμιμο έλεγχο για τον επίδικο λογαριασμό διότι έχει υποπέσει σε παραγραφή το Δικαίωμα του Δημοσίου λόγω παρέλευσης πενταετίας.

-Η αναιτιολόγητη κατάθεση ποσού **2.000,00 ευρώ στην χρήση 2008** στον ως άνω λογαριασμό αποτελεί κατάθεση που έλαβε χώρα την 21/01/2008 από τον και αφορά αποπληρωμή ατόκου δανείου το οποίο είχε λάβει στις αρχές Δεκεμβρίου του 2007 κατόπιν προηγηθείσας προφορικής συμφωνίας (ΑΚ158) και εξοφλήθηκε με την εν λόγω κατάθεση. Συνεπώς δεν προκύπτει θέμα φορολογίας εισοδήματος.

5. Η ανάλυση κεφαλαίου χρήσεων 1991-1999 ποσού **63.818,81 ευρώ** συμψηφίσθηκε με δήθεν αδικαιολόγητα ποσά καταθέσεων χρήσεων 2000 έως και 2007. Τα ποσά αυτά αφορούν τους κοινούς λογαριασμούς του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου με αριθμ.,,καιοι οποίοι είναι εντελώς ξένοι ως προς αυτόν.

6.Το βάρος της απόδειξης για το ποιος είναι ο καταθέτης το έχει η φορολογική αρχή και όχι ο φορολογούμενος ο οποίος στην προκειμένη περίπτωση έχει εξαντλήσει κάθε δυνατότητα για την εύρεση αποδεικτικού υλικού. Επιπλέον η φορολογική αρχή δεν μπορεί να διενεργήσει νόμιμο έλεγχο για τους επίδικους λογαριασμούς διότι έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του δημοσίου λόγω παρέλευσης πενταετίας.

7.Επιπροσθέτως επειδή η έναρξη ισχύος του ν.3888/2010 άρχεται από την 30/09/2010, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να επικαλείται τραπεζικές καταθέσεις προγενέστερης ημερομηνίας ούτε αυτές να αποτελούν πρόκριμα για προσαύξηση περιουσίας.

8. Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.
9. Σύμφωνα με την με αριθμ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου δεν μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία. Συνεπώς οι καταλογιστικές πράξεις που συντάχθηκαν σε βάρος του από την φορολογική αρχή μη νόμιμα έχουν επεκταθεί πέραν της πενταετίας καθότι έχει κριθεί οριστικά και αμετάκλητα ότι η παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων είναι πενταετής (σχετ. ΣΤΕ 1738/2017, 675/2017 και 1623/2016). Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή μπορεί να διενεργήσει νόμιμο έλεγχο για τις χρήσεις 2010 και 2011.
10. Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας στις εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις .

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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...».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

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

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

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην **παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994** (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007** «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» παρέχονται ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων και μεταξύ αυτών στο άρθρο 13 παρ.6 αναφέρεται:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

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.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του εν λόγω άρθρου (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η

φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996, 1623/2016, 1738/2017, 2934/2017).

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 01/01/2007- 31/12/2011 παρατάθηκε διαδοχικώς με τις εξής διατάξεις :

Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81), **Άρθρο 22 του ν. 4203/2013** (Α' 235) **Άρθρο 87 του ν. 4316/2014** (Α' 270) μέχρι 31.12.2015

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129) μέχρι 31.12.2016

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) μέχρι 31.12.2017

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

*«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) 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.***

Εν συνεχεία και η υπ'αριθμ.**2934/2017 απόφαση του ΣΤΕ** (στην σκέψη 7 αυτής) στηριζόμενη στη 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν.3888/2010,(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.(σχετική και η εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1154/2017 ως προς τις προαναφερθείσες και τις πρόσφατες διατάξεις περί παράτασης παραγραφής).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τα οικ. έτη 2008-2010.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από το κεφ.1.5 «ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου στις **23/06/2014** περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ το με αριθμ.πρωτ./12.06.2014 έγγραφο του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.)(αριθμός εισερχόμενου πρωτ. Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ/23.06.2014) με το οποίο διαβιβάσθηκε η εγκριθείσα από την επιτροπή του άρθρου 4 παρ.4 του ν.3613/2007 και με αριθμό/2014 έκθεση ελέγχου περιουσιακής κατάστασης του προσφεύγοντος και υπαλλήλου του ΙΚΑ, η οποία συντάχθηκε βάσει της εντολής με αριθμό/13.01.2012 που εκδόθηκε από το Σώμα Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου των Επιθεωρητών στην περιουσιακή κατάσταση του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι για τα έτη 2000-2011 ο προσφεύγων, δεν αιτιολόγησε σε σχέση με τα εμφανή και νόμιμα εισοδήματά του μεταβολή της περιουσιακής του κατάστασης ύψους **250.781,00 ευρώ**.

Δυνάμει του διαβιβασθέντος πορίσματος ελέγχου της έκθεσης των ελεγκτών του Σώματος Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης εκδόθηκε η με αριθμό/14.07.2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2000-2011 διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την **30/05/2017**.

Επειδή ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής, προκύπτει ότι για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, το πόρισμα του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ εντός της πενταετούς παραγραφής. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου **έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και έληξε την 31/12/2014 για το οικ. έτος 2009 και την 31/12/2015 για το οικονομικό έτος 2010, δεδομένου ότι: α)για τα εν λόγω οικ. έτη δεν προκύπτει θέμα μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φόρου εισοδήματος , β)δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω μικρότερης φορολογικής διαφοράς από αυτή που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. και γ) δεν δύναται να εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής καθόσον κατ' εφαρμογή των προαναφερθέντων αποφάσεων της του ΣΤΕ, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «... **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. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να **συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία**, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ..

.....
10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. 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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...».

Επειδή στην **παρ.18 της ΠΟΛ1033/2013** ορίζεται:

«Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή στην **παρ.2 της ΠΟΛ 1175/16-11-2017** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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, αναγκαίων, 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.

.....

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

.....

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

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 εν προκειμένω κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου των ελεγκτών του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) στην περιουσιακή κατάσταση του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι για τα έτη 2000-2011 ο προσφεύγων, δεν αιτιολόγησε σε σχέση με τα εμφανή και νόμιμα εισοδήματά του, μεταβολή της περιουσιακής του κατάστασης ύψους **250.781,00 ευρώ**. Το ποσό αυτό αναλύεται:

α) στο ποσό των **69.641,00 ευρώ** το οποίο διατέθηκε για αγορά ακινήτου στην Μύκονο χωρίς να είναι διαθέσιμο και να δικαιολογείται από τα νόμιμα εισοδήματά του,

β) στο ποσό των **104.034,00 ευρώ** το οποίο αντιστοιχεί σε αναιτιολόγητες καταθέσεις για τις οποίες ισχυρίστηκε ότι αφορούν μόνο αυτόν και όχι τους λοιπούς συνδικαιούχους. Στο εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται μεταξύ άλλων και το ποσό **1.000,00 ευρώ** το οποίο αφορά σε αναιτιολόγητη κατάθεση την χρήση 2007 στον υπό κρίση κοινό τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό της **Εθνικής Τράπεζας** με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και την μητέρα του

γ) στο ποσό των **77.106,00 ευρώ** το οποίο αντιστοιχεί στο 1/3 αναιτιολόγητων καταθέσεων συνολικού ποσού 231.318,58 ευρώ.

Στο ως άνω ποσό των 231.318,58 ευρώ συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων και καταθέσεις συνολικού ποσού **99.025,00 ευρώ** (σελίδα 7 οικείας έκθεσης ελέγχου) για το χρονικό διάστημα από 01/01/2006-31/12/2011 από τον υπό κρίση κοινό λογαριασμό του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου με αριθμ. με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, την αδελφή του και την μητέρα του

Για τον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αποτελεί αυστηρά προσωπικό λογαριασμό της αδελφής του.

Προς επίρρωση αυτού προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του και επίσης από τις υπό κρίση καταθέσεις του συγκεκριμένου λογαριασμού προσκομίσθηκαν εννέα παραστατικά καταθέσεων που αντιστοιχούν σε συνολικό ποσό **40.600,00 ευρώ** (σελ.149 οικείας έκθεσης ελέγχου), και τα οποία έγιναν δεκτά από την ελεγκτική αρχή καθώς προέκυπτε ότι καταθέτης ήταν η αδελφή του.

Για τις υπόλοιπες καταθέσεις συνολικού ποσού **58.425,00 ευρώ** (το 1/3 ποσού **19.475,00 ευρώ** αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα εκ των οποίων **5.300,00 ευρώ** αφορά την υπό κρίση χρήση 2007 και **5.208,33 ευρώ** αφορά την χρήση 2011) δεν προσκόμισε σχετικά παραστατικά καθώς η Τράπεζα EUROBANK στην από 15/12/2014 απάντησή της δηλώνει αδυναμία εντοπισμού των παραστατικών κατάθεσης.

Επειδή για τις διαπιστωθείσες διαφορές συνολικού ποσού **250.781,00 ευρώ** της έκθεσης των Επιθεωρητών, κατατέθηκε από τον Γενικό Επίτροπο της Επικράτειας στο Ελεγκτικό Συνέδριο η από 23/10/2014 αίτηση για καταλογισμό στον προσφεύγοντα με την ιδιότητά του ως υπάλληλο του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, μέρους μόνον του ως άνω ποσού και συγκεκριμένα για το ποσό των **169.466,00 ευρώ**, το οποίο απέκτησε από **23/11/2008 έως και την 31/12/2011** και του οποίου δεν δικαιολογείται η νόμιμη προέλευση. Το εν λόγω ποσό, ως αναφέρεται στην αίτηση, αντιστοιχεί σε αδικαιολόγητο περιουσιακό όφελος που σύμφωνα με την έκθεση των Επιθεωρητών φέρεται να προέκυψε ως εξής:

α) στο ποσό των **69.641,00 ευρώ** εκ του συνολικού ποσού 281.641,97 ευρώ το οποίο διατέθηκε για αγορά ακινήτου στην Μύκονο σύμφωνα με το υπ'αριθμ.3.820/13.04.2011 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Μυκόνου

β) στο ποσό των **73.625,00 ευρώ** το οποίο αντιστοιχεί σε αναιτιολόγητες καταθέσεις χρονικής

περιόδου από **23/11/2008-31/12/2011** από τον κοινό λογαριασμό του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου με αριθμ.με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, την αδελφή τουκαι την μητέρα του

γ)στο ποσό των **26.200,00 ευρώ** το οποίο αντιστοιχεί σε αναπαιτούμενες καταθέσεις χρονικής περιόδου από **23/11/2008-31/12/2011** από τον κοινό λογαριασμό του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου με αριθμ.με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα, την αδελφή τουκαι την μητέρα του

Η εν λόγω αίτηση συζητήθηκε και εκδόθηκε η με αριθμ./2016 **Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου**, και σύμφωνα με την το σκεπτικό αυτής, αντίστοιχα τα ανωτέρω κρίθηκαν ως εξής :

-Ως προς το **(α)** το Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση του Γενικού Επιτρόπου ως αόριστη και μη τεκμηριωμένη,

-ως προς το **(β)** το Δικαστήριο θεώρησε ότι το συνολικό ποσό των καταθέσεων του λογαριασμού με αριθμ.του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου αφορά σε εισοδήματα της και όχι σε εισοδήματα του ιδίου βασιζόμενο: α) σε αποδεικτικά στοιχεία για καταθέσεις συνολικού ποσού **39.500,00** καθώς για τις υπόλοιπες καταθέσεις η Τράπεζα δηλώνει αδυναμία εντοπισμού των παραστατικών κατάθεσης και β)στην από 11.4.2013 υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του η οποία δηλώνει ότι πρόκειται για λογαριασμό μισθοδοσίας της.

- ως προς το **(γ)** το Δικαστήριο θεώρησε ότι από τις αναπαιτούμενες καταθέσεις του λογαριασμού με αριθμ.του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου συνολικού ποσού 26.200,00 ευρώ θεωρούνται αιτιολογημένες οι καταθέσεις συνολικού ποσού 7.400,00 ευρώ για την χρήση 2009 ενώ το υπόλοιπο ποσό των 18.800 ευρώ δεν αιτιολογείται και είναι καταλογιστέο σε βάρος του το ποσό των 6.267,00 ευρώ που αντιστοιχεί στο 1/3 του ποσού των 18.800,00 ευρώ.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα από το κεφάλαιο που αναφέρεται στα συμπεράσματα της έκθεσης των Επιθεωρητών προκύπτει ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 01/01/2000-31/12/2011 εντοπίστηκαν καταθέσεις εκτός μισθοδοσίας και τόκων συνολικού ύψους **982.342,00 ευρώ** εκ των οποίων ο προσφεύγων αιτιολόγησε καταθέσεις ύψους 646.989,42 ευρώ ενώ κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή, βάσει των σχετικών φορολογικών διατάξεων, αιτιολόγησε επιπλέον ποσό 77.321,65 ευρώ βάσει τραπεζικών στοιχείων, ήτοι τελικώς αιτιολόγησε συνολικό ποσό καταθέσεων **724.311,07 ευρώ**.

Το ποσό των αναπαιτούμενων καταθέσεων 258.030,93 ευρώ επιμερίσθηκε στους συνδικαιούχους (σχετ.ΠΟΛ 1033/2013) και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων του προσφεύγοντος προέκυψε τελικώς διαφορά προς φορολόγηση για τις χρήσεις 2007,2008 2009 και 2011 συνολικού ποσού **67.359,87 ευρώ**.

Επειδή ως προς την χρήση 2007, το ποσό των αναπαιτούμενων καταθέσεων **6.300,00 ευρώ** το οποίο καλύφθηκε κατά το ποσό των **4.631,68 ευρώ** από ανάλωση κεφαλαίου προηγ. χρήσεων

αναλύεται ως εξής :

ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΗΜΕΡ.	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ		
				ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ		
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ,,	25/04/2007	1.600,00	533,33	533,33	533,33
		17/05/2007	1.300,00	433,33	433,33	433,33
		07/06/2007	1.200,00	400,00	400,00	400,00
		20/06/2007	1.200,00	400,00	400,00	400,00
		02/07/2007	1.200,00	400,00	400,00	400,00
		30/07/2007	1.300,00	433,33	433,33	433,33
		21/08/2007	1.000,00	333,33	333,33	333,33
		04/09/2007	1.000,00	333,33	333,33	333,33
		25/09/2007	1.000,00	333,33	333,33	333,33
		17/10/2007	1.400,00	466,67	466,67	466,67
		29/11/2007	1.900,00	633,33	633,33	633,33
		27/12/2007	1.800,00	600,00	600,00	600,00
			15.900,00	5.300,00	5.300,00	5.300,00
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ,	06/08/2007	1.000,00	1.000,00		
			1.000,00	1.000,00		
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			16.900,00	6.300,00	5.300,00	5.300,00

Επειδή για τις ως άνω τραπεζικές καταθέσεις της **χρήσης 2007** ο προσφεύγων ισχυρίζεται:

-Για τις καταθέσεις του λογαριασμού του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου με αριθμ., ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελούν καταθέσεις της αδελφής του καθότι ο λογαριασμός αυτός ήταν λογαριασμός αποταμίευσης μισθών της αδελφής του.

Για τις εν λόγω κινήσεις δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία διότι όπως αναφέρεται στην 15/12/2014 προσκομισθείσα τραπεζική βεβαίωση της Τράπεζας Eurobank, παρόλη την διεξοδική έρευνα που διενήργησε στο αρχείο της δεν κατέστη δυνατό να βρεθούν τα αντίστοιχα παραστατικά.

Ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του καθώς και την υπ'αριθμ./2016 Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η οποία όμως ως αναφέρθηκε έκρινε ότι οι τραπεζικές καταθέσεις του εν λόγω λογαριασμού αφορούσαν σε εισόδημα της αδελφής του όμως η κρίση αυτή αφορούσε σε καταθέσεις για το χρονικό διάστημα από 23/11/2008 μέχρι 31/12/2011.

-Για την κατάθεση του λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζαςποσού 1.000,00 ευρώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά αυτόν, και συγκεκριμένα αφορά δάνειο από τον βάσεις άτυπης προφορικής σύμβασης, ωστόσο δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό του δανείου.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις περί ισομερισμού των πιστώσεων στους δικαιούχους (καθώς δεν αποδεικνύεται με πραγματικά στοιχεία διαφορετικός μερισμός), την σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης (σχετικώς και η προαναφερθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ1175/2017) και αιτιολόγησης του φορολογούμενου των μεγάλων ποσών, καθώς και τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης ως ανωτέρω αναφέρθηκαν, θεωρείται με βάση την παρούσα απόφαση ότι δεν αποτελεί ελεγκτέα προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως αυτή ερμηνεύτηκε από την ΣΤΕ 884/2016 , το τελικό καταλογισθέν ποσό (6.300,00 ευρώ-4.631,68 ευρώ) **1.668,32 ευρώ**.

Επειδή ως προς την χρήση 2011 οι αναιτιολόγητες καταθέσεις που καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα συνολικού ποσού **5.208,33 ευρώ** αναλύονται ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΗΜΕΡ.	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ(1/3)
ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΟ ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΟ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ,,	14/06/2011	7.000,00	2.333,33
		29/07/2011	875,00	291,67
		09/08/2011	1.750,00	583,33
		18/08/2011	6.000,00	2.000,00
			15.625,00	5.208,33

Για τις εν λόγω κινήσεις επίσης δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία διότι όπως προκύπτει από την 15/12/2014 προσκομισθείσα τραπεζική βεβαίωση η Τράπεζα Eurobank, δεν κατέστη δυνατό να τα χορηγήσει. Ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του καθώς και την υπ' αριθμ./2016 Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου η οποία έκρινε ότι οι καταθέσεις του εν λόγω λογαριασμού για το χρονικό διάστημα από **23/11/2008 και μέχρι 31/12/2011** αφορούν σε εισοδήματα της αδελφής του

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις και την σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης (σχετική και η θέση της διοίκησης με την προαναφερθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ1175/16-05-2017) από την πλευρά του φορολογούμενου, και συνεκτιμώντας τα πραγματικά στοιχεία της υπόθεσης και συγκεκριμένα λαμβάνοντας υπόψη:

α)ότι ο προσφεύγων σε κάθε περίπτωση ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της ελεγκτικής αρχής για παροχή πληροφοριών και αιτιολόγησε το μεγαλύτερο μέρος των τραπεζικών καταθέσεων ως ανωτέρω αναφέρθηκε .

Για τον υπό κρίση λογαριασμό με συνολικές πιστώσεις για το χρονικό διάστημα 01/01/2006-31/12/2011 ποσού **99.025,00 ευρώ** προσκόμισε παραστατικά καταθέσεων που αντιστοιχούν σε συνολικό ποσό **40.600,00 ευρώ** τα οποία έγιναν δεκτά από την ελεγκτική αρχή καθώς προέκυπτε ότι καταθέτης ήταν η αδελφή του. Για τις υπόλοιπες καταθέσεις δεν προσκόμισε σχετικά παραστατικά καθόσον η Τράπεζα EUROBANK στην από 15/12/2014 απάντησή της δηλώνει

αδυναμία εντοπισμού των παραστατικών κατάθεσης.

β) την υπ'αριθμ...../2016 Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η οποία έκρινε επί ιδίων πραγματικών περιστατικών ότι οι καταθέσεις στον υπό κρίση λογαριασμό για το χρονικό διάστημα **23/11/2008 και μέχρι 31/12/2011** αφορούν σε εισοδήματα τηςκαι όχι σε εισοδήματα του ιδίου και σε συνδυασμό με

γ)το γεγονός ότι ο καταλογισμός της προσαύξησης από την φορολογική αρχή δεν βασίσθηκε σε αποδεικτικά στοιχεία που να ανατρέπουν και να αναιρούν το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης του Ελεγκτικού Συνεδρίου,

θεωρείται ότι οι καταθέσεις του υπό κρίση λογαριασμού για την χρήση 2011 δεν τεκμηριώνεται ότι αφορούν τον προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/06/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**και την **ακύρωση** :1)της **υπ'αριθμ./19-05-2017** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, 2)της **υπ'αριθμ./19-05-2017** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, 3)της **υπ'αριθμ./19-05-2017** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, και της 4)**υπ'αριθμ./19-05-2017** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012,

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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