



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:6028

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 **29/06/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ:

1)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005,

2)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006,

3)της υπ'αριθμ...../-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007,

4)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,

5)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009,

6)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010,

7)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς άρθρου 18 του ν.3758/2009 οικ. έτους 2008,

8)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς άρθρου 5 του ν.3833/2010, οικ. έτους 2010,

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. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/06/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 148.071,18 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 177.685,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **325.756,60 ευρώ**.

2)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 129.576,83 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 155.492,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **285.069,03 ευρώ**.

3)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 141.971,26 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 170.365,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **312.336,77 ευρώ**.

4)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 83.573,06 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 100.287,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **183.860,73 ευρώ**.

5)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 73.108,38 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 87.730,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **160.838,44 ευρώ**.

6)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 204.986,33 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 245.983,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **450.969,93 ευρώ**.

7)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς άρθρου 18 του ν.3758/2009 οικ. έτους 2008, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, έκτακτη εισφορά άρθρου 18 του ν.3758/2009, ποσού **5.000,00 ευρώ**.

8)Με την υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς άρθρου 5 του ν.3833/2010, οικ. έτους 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, έκτακτη εισφορά άρθρου 5 του ν.3833/2010, ποσού **6.237,13 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και εισφοράς προέκυψαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 16/05/2017 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ,

Συγκεκριμένα αφορμή του ελέγχου ήταν η κτήση ακινήτων μεγάλης αξίας και η αιτιολόγηση των τεκμηρίων λόγω κτήσης αυτών. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στον προσφεύγοντα προέκυψε αρχικώς προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν.4174/2013 απεστάλη στον προσφεύγοντα το με αριθ./2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τις σχετικές προσωρινές πράξεις.

Στα πλαίσια του ελέγχου και βάσει των τραπεζικών στοιχείων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τόσο από την πλευρά του φορολογούμενου όσο και από Τραπεζικά Ιδρύματα αλλά και από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, προέκυψαν πέραν των ανωτέρω ανακριβειών και διαφορές μεταξύ πρωτογενών τραπεζικών πιστώσεων και δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, οι οποίες καταλογίσθηκαν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων. Υπέβαλε εμπρόθεσμα και προσηκόντως τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2005-2010 γεγονός το οποίο δεν αμφισβητεί και η φορολογική αρχή καθώς έχει υπαχθεί σε περαίωση του ν.3697/2008 για τις χρήσεις 2003, 2004 2005 και 2006 και του ν.3888/2010 για τις χρήσεις 2007 και 2008, συνεπώς αποκλείεται η εφαρμογή της ειδικής δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994. Ακολούθως αποκλείεται η εφαρμογή και της κατ' εξαίρεση ήτοι δεκαετούς προθεσμίας αφού τα ανακύψαντα σε βάρος του στοιχεία δηλαδή οι εντοπισθείσες «πρωτογενείς καταθέσεις» στους τραπεζικούς του λογαριασμούς επ' ουδενί συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία καθότι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας είχε την δυνατότητα να τα ζητήσει.
2. Παρανόμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς αφορούσαν περαιωμένες χρήσεις

με βάση των ν.3259/2004 , ν.3697/2008 και ν.3888/2010.

3. Η παρά τον νόμο άρση του τραπεζικού απορρήτου του και η παρά τον νόμο άντληση των ένδικων τραπεζικών στοιχείων σε βάρος του.
4. Η αντίθεση των ένδικων καταλογισμών στις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και της μη αναδρομικότητας του φόρου. Η αναδρομική εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 15 παρ.3 σε χρονικό διάστημα προ της θέσπισής της (30/09/2010), τυγχάνει απαράδεκτη και παραβιάζει την συνταγματική αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου.
5. Η παρά τον νόμο προσμέτρηση, στις καθαρές πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του και των πάσης φύσης επανακαταθέσεων του. Στην ένδικη υπόθεση ο έλεγχος απέρριψε δίχως την παραμικρή βάσιμη αιτιολογία όλες τις επικληθείσες επανακαταθέσεις του (συνολικού ύψους σχεδόν 1.500.000,00 ευρώ) που καλύπτουν πλήρως τις φερόμενες ως «πρωτογενείς καταθέσεις του για το χρονικό διάστημα από 29/09/2008 έως και 21/12/2009.
6. Παραβίαση των ρητών διατάξεων περί φορολόγησης του τεκμαρτού εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα. Η ελεγκτική αρχή όφειλε να προσδιορίσει το είδος του ελευθέριου επαγγέλματος που θα άρμοζε στην περίπτωση του και επί αδυναμίας συναφούς προσδιορισμού να λάβουν υπόψη τους τον μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. όλων των ελευθέριων επαγγελματιών (47,75%), ο οποίος και θα εφαρμοζόταν επί των ακαθαρίστων εσόδων του.

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

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και

όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος δια-κρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,)

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

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 ιδίου 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 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 01/01/2004- 31/12/2009 παρατάθηκε διαδοχικώς με τις εξής διατάξεις :

Άρθρο 12 § 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175), μέχρι 31.12.2011

Άρθρο 18 § 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180) μέχρι 31.12.2012

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249) μέχρι 31.12.2013

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. ΕΤΩΝ.**

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, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017** απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«...Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε 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, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ...».

Επειδή επίσης σύμφωνα με την **σκέψη 14** της ως άνω απόφασης, έγινε δεκτό για τα δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης, ότι η περίπτωση β (ανακρίβεια της δηλώσεως), του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ακόμη και αν φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση α του άρθρου 68§2 του ιδίου Κώδικα, 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.

Επειδή στο άρθρο **18 παρ.3(δ) του ν.3758/2009** (περί Έκτακτης οικονομικής εισφοράς) ορίζεται:

«Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που

προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή στο άρθρο 5 παρ.4 του ν.3833/2010(περί Έκτακτης οικονομικής εισφοράς) ορίζεται:

«Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α').».

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 .

Επειδή όπως προκύπτει από το κεφάλαιο «ΙΣΤΟΡΙΚΟ» της οικείας έκθεσης ελέγχου αφορμή του ελέγχου ήταν η κτήση ακινήτων μεγάλης αξίας, η οποία αιτιολογήθηκε με ποσά που αναγράφηκαν στους κωδ. 781 και αφορούν δάνεια καθώς και στον κωδ. 787 που αφορά επίκληση κεφαλαίου που προκύπτει από δηλωθέντα εισοδήματα παρελθόντων ετών. Τον προγραμματισμό και την διενέργεια του ελέγχου οργάνωσε η Διεύθυνση Ελέγχων με την διαβίβαση σχετικών εγγράφων (το με αριθμ.7910/27-09-2011 έγγραφο, το με αριθμ.ΦΟΡΕΛ/ΔΗΜΕΣ1144759ΕΞ2011/24.10.2011 και ΔΕΛ1125807ΕΞ2012/12.09.2012).

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης διαβιβάσθηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το από 14/03/2013 και με αριθμ.πρωτ.ΔΕΣΑ14152ΕΞ2013ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού (αριθμ. πρωτ. ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ/3-11-2014). Με το εν λόγω έγγραφο ζητήθηκε να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος άρθρου 28 παρ.3 του ν.2238/1994, πόθεν έσχες και τεκμηρίων διαβίωσης λόγω κτήσης περιουσιακών στοιχείων καθώς προκύπτει βάσει στοιχείων της Φορολογικής Διοίκησης (τεκμηριωτικό υλικό από Διεύθυνση Ελέγχων σχετικό ΔΕΛΑ1149961ΕΞ2012/31.10.2012) ότι έξι (6) υποθέσεις μεταξύ των οποίων και η υπόθεση του προσφεύγοντος, αποτελούν υποψήφιες υποθέσεις προς έλεγχο («στοχευμένες»).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο επί τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στον προσφεύγοντα, προέκυψαν ανακρίβειες κατά την δήλωση τεκμηρίων διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων (μη δήλωση αγοράς ακινήτων, εσφαλμένη δήλωση τεκμηρίων αυτοκινήτων, ληφθέντων δανείων -τοκοχρεολυτικών δόσεων και ανάλωσης κεφαλαίου παρελθόντων ετών).

Για την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων εκδόθηκαν προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και στάλθηκε το υπ'αριθμ...../2015 Σημείωμα διαπιστώσεων προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του και τις αντιρρήσεις του.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και κατέθεσε υπομνήματα, και προκειμένου να αιτιολογήσει την διαπιστωθείσα προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, επικαλέσθηκε ο ίδιος τραπεζικές καταθέσεις σε λογαριασμούς του καθώς και κέρδη από επενδυτικά προϊόντα.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν τις απόψεις που εξέφρασε μέσω των υπομνημάτων του ο ελεγχόμενος,

αλλά και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε (πινάκια πωλήσεων μετοχών, αγοραπωλησίες επενδυτικών προϊόντων κ.λπ.) και προκειμένου να έχει ολοκληρωμένη ενημέρωση για την αναλυτική εικόνα του ελεγχόμενου στις χρηματιστηριακές εταιρείες, απευθύνθηκε εγγράφως στις χρηματιστηριακές εταιρείες (όπως αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου). Μετά την ανταπόκριση των χρηματιστηριακών εταιρειών διαπίστωσε την επένδυση, εκ μέρους του ελεγχόμενου, ποσών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Για την διαπίστωση της διακίνησης των μεγάλων αυτών ποσών μέσω των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, ο έλεγχος απευθύνθηκε εγγράφως και στα πιστωτικά ιδρύματα όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου και ταυτόχρονα απευθύνθηκε στον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ο οποίος διαβίβασε στα πλαίσια της με αριθμ.ΑΒΜ: ΕΟΕ ΣΣ/2016 ποινικής δικογραφίας του, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή κατόπιν της επεξεργασίας των τραπεζικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκε μη δηλωθείσα προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 για τα οικ. έτη 2005-2010 η οποία προέκυψε από την διαφορά μεταξύ ανατιολόγητων πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων ημεδαπής και δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, και ανά έτος είναι :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994
01/01/2004-31/12/2004 (Οικ.έτος 2005)	370.177,96
01/01/2005-31/12/2005 (Οικ.έτος 2006)	323.942,06
01/01/2006-31/12/2006 (Οικ.έτος 2007)	354.928,16
01/01/2007-31/12/2007 (Οικ.έτος 2008)	208.932,65
01/01/2008-31/12/2008 (Οικ.έτος 2009)	182.770,93
01/01/2009-31/12/2009 (Οικ.έτος 2010)	541.139,41

Οι διαπιστωθείσες διαφορές καταλογίσθηκαν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του έτους **2017**.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, και βάσει των στοιχείων του φακέλου και του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, (από τα οποία δεν ανακύπτει θέμα μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος), προκύπτει ότι :

1) Για τα οικονομικά έτη 2005-2009 για το θέμα της παραγραφής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/1994 περί πενταετούς παραγραφής καθώς η **τελικώς** διαπιστωθείσα ανακρίβεια της δήλωσης, προέκυψε από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων ημεδαπής που διαβιβάσθηκαν με την με αριθμ.ΑΒΜ: ΕΟΕ ΣΣ/2016 ποινική δικογραφία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ήτοι από στοιχεία τα οποία σύμφωνα με την υπ'αριθμ.2934/2017 απόφαση του ΣΤΕ δεν είναι ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετή.

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου **έχει παραγραφεί** καθότι ο χρόνος παραγραφής αυτών των οικονομικών ετών ήταν πενταετής και έληγε αντίστοιχα την 31/2/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014 και οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης

παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση.

2)Για το οικονομικό έτος 2010 η διαφορά φόρου εισοδήματος είναι **204.986,33 ευρώ** και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ.3 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013, οι οποίες προβλέπουν εικοσαετή χρόνο παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής **γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά τα οικονομικά έτη 2005- 2009** ενώ απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά το οικονομικό έτος 2010.

Επειδή ο προσφεύγων ως προς την μη παραγεγραμμένη χρήση 2009 (οικ. έτος 2010) ισχυρίζεται ότι έχει περαιώσει και παρανόμως διενεργήθηκε έλεγχος, ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, ότι έχει περαιώσει, συνεπώς ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με την παρ.3 του άρθρου 32 του ν.3986/2011 η παράγραφος 2 του άρθρου 82 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) αντικαθίσταται ως εξής :

«Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του Ν. 2362/1995 , οι δικαστικές αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, τα επιμελητήρια, οι συμβολαιογράφοι, οι υποθηκοφύλακες, οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, οι οικονομικοί ή κοινωνικοί ή επαγγελματικοί φορείς ή οργανώσεις, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και τα ελληνικά ταχυδρομεία, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος επαγγελματικός φορέας ή οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, στοιχεία λογαριασμών ενεργών ή μη, που άνοιξαν ή χρησιμοποιούνται ή έκλεισαν, στοιχεία για μεταφορές πίστωσης, εμβάσματα, άμεσες χρεώσεις, τραπεζικές επιταγές, εισπράξεις μέσω πιστωτικών καρτών, καθώς και δάνεια προς νοικοκυριά και επιχειρήσεις, κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο, καθώς και στοιχεία και πληροφορίες για ακίνητη και κινητή περιουσία, ιδίως ακίνητα, αυτοκίνητα, αεροσκάφη, πλοία ή σκάφη αναψυχής και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου αναγκαίου στις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και στις διαδικασίες του ελέγχου και των διασταυρώσεων. Η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων για τους σκοπούς της διάταξης αυτής δεν προϋποθέτει ενημέρωση και συγκατάθεση του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται, ούτε άδεια της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, οι

μορφότυποι ανταλλαγής τους, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής τους και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή στην 3 του άρθρου 15 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται την παρά τον νόμο άρση του τραπεζικού απορρήτου του και την παρά τον νόμο άντληση των ένδικων τραπεζικών στοιχείων σε βάρος του. Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Φορολογική αρχή **νομίμως** και εντός του νομοθετικού πλαισίου που ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις, επεξεργάστηκε τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

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 χρεόγραφα, (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 σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

1)

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 αποδεδωγμένη 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.

10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

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

«Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – 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, διότι 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 προαναφερόμενων 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή και στο κεφ. (ΣΤ) της ως άνω απόφασης προκύπτει ότι δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 15 του Ν. 3888/2010 καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αποτελούν θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της φοροδοτικής ικανότητας.

Συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη αναδρομικής εφαρμογής των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 ο έλεγχος, μετά από αναλυτική επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών προσδιόρισε αρχικώς τις πρωτογενείς καταθέσεις μη περιλαμβάνοντας σε αυτές ποσά που μεταφέρονται από λογαριασμό σε λογαριασμό (αναλήψεις και αντίστοιχες καταθέσεις) , καταθέσεις μετρητών σε χρηματικές καρτέλες, καταθέσεις που αφορούν δάνεια, και καταθέσεις που προέρχονται από την λήξη επενδυτικών προϊόντων.

Προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει ανά χρήση το οποίο συγκρίθηκε με τις πρωτογενείς καταθέσεις, προέβη στις εξής παραδοχές :

-Για τις χρήσεις 2001 έως και 2009 επειδή το μοναδικό εισόδημα βάσει των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων προέρχεται από την ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου, ο έλεγχος θεώρησε ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης ανά χρήση διέρχεται από τους τραπεζικούς λογαριασμούς.

-Ταυτόχρονα επειδή από την 05/03/2002 είναι μέλος με ποσοστό συμμετοχής 60% και μοναδικός διαχειριστής της επιχείρησης «.....» και επειδή διαπίστωσε ότι το μεγαλύτερο μέρος των αναλήψεων αφορούν πληρωμή φόρων και έκδοση επιταγών της εν λόγω επιχείρησης, θεώρησε ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, όπως αποτυπώνεται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. διέρχεται από τους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Από την σύγκριση των πρωτογενών καταθέσεων και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (ατομικής επιχείρησης και της Ε.Π.Ε.) προέκυψε διαφορά φόρου (προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994) ανά χρήση ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Ν.4446/2016	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994
01/01/2004-31/12/2004 (Οικ.έτος 2005)	820.584,70	450.406,74	370.177,96
01/01/2005-31/12/2005 (Οικ.έτος 2006)	999.010,00	675.067,94	323.942,06
01/01/2006-31/12/2006 (Οικ.έτος 2007)	1.188.506,14	833.577,98	354.928,16
01/01/2007-31/12/2007 (Οικ.έτος 2008)	1.255.086,35	1.046.153,70	208.932,65
01/01/2008-31/12/2008 (Οικ.έτος 2009)	1.189.965,00	1.007.194,07	182.770,93
01/01/2009-31/12/2009 (Οικ.έτος 2010)	1.331.289,92	790.150,51	541.139,41

Όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως την δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος καθώς και της επιχείρησης «.....», τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα αυτών (κέρδη ζημίες), τις δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του προσφεύγοντος για τις ελεγχόμενες χρήσεις σε συνδυασμό με τις αναλήψεις μετρητών και την δυνατότητα επανακατάθεσης αυτών, τα προσκομισθέντα στοιχεία και την δυνατότητα απόδειξης αυτών σε σχέση με τις προβαλλόμενες απόψεις του προσφεύγοντος, βάσιμα, αναλυτικά (ως σελ.70-86 έκθεσης) και αιτιολογημένα κατέληξε στο πόρισμά του και στις διαπιστωθείσες διαφορές φόρου εισοδήματος και εισφοράς.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται την παρά τον νόμο προσμέτρηση, στις καθαρές πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του, των πάσης φύσης επανακαταθέσεων του, καθώς ως ισχυρίζεται στην ένδικη υπόθεση ο έλεγχος απέρριψε δίχως την παραμικρή βάσιμη αιτιολογία όλες τις επικληθείσες επανακαταθέσεις του (συνολικού ύψους σχεδόν 1.500.000,00 ευρώ) που καλύπτουν πλήρως τις φερόμενες ως «πρωτογενείς καταθέσεις του για το χρονικό διάστημα από 29/09/2008 έως και 21/12/2009.

Ωστόσο από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν είχε την δυνατότητα επανακατάθεσης των ποσών των υπό κρίση πρωτογενών καταθέσεων.

Επιπλέον ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος αφενός αορίστως προβάλλεται και αφετέρου δεν

προσκομίζονται και σχετικά τραπεζικά έγγραφα προκειμένου να προσδιορισθούν σαφώς οι συναλλαγές αναλήψεων και καταθέσεων και να προκύπτει ως απαιτείται από τις προαναφερθείσες διατάξεις η ύπαρξη αποδεδειγμένης συσχέτισης και επανακατάθεσης δεδομένου ότι αποδεικτικά έγγραφα δεν είχαν προσκομισθεί ούτε στον έλεγχο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται την παραβίαση των ρητών διατάξεων περί φορολόγησης του τεκμαρτού εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και συγκεκριμένα του άρθρου 50 του ν.2238/1994 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Ωστόσο στην παρ.1 του εν λόγω άρθρου ορίζεται ότι : *«Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτών.»*.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προέκυψε θέμα ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της εμπορικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **29/06/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, **ΑΦΜ** ως εξής:

α)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση: 1)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, 2)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, 3)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, 4)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, 5)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009,6)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς άρθρου 18 του ν.3758/2009 οικ. έτους 2008,λόγω παραγραφής,

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση: 1)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, και 2)της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς άρθρου 5 του ν.3833/2010, οικ. έτους 2010.

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

Οικ. έτος 2010

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	204.986,33
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	245.983,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	450.969,93

Έκτακτη οικονομική εισφορά άρθρου 5 του ν.3833/2010

Διαφορά έκτακτης οικονομικής εισφοράς	6.237,13
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.237,13

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 .