



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/12/2017
Αριθμός απόφασης: 6346

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή των α) «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Ελευσίνας, οδός «.....» και β) «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Μάνδρας, οδός «.....» κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2002-31/12/2002	74.042,74
2	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2003-31/12/2003	79.946,86
3	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2004-31/12/2004	50.958,66
4	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2005-31/12/2005	57.263,32
5	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	37.416,57
6	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2007-31/12/2007	63.656,45
7	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2008-31/12/2008	84.086,11
8	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2009-31/12/2009	52.307,84

9	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2010-31/12/2010	39.635,40
10	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	44.440,69
11	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2012-31/12/2012	1.164,96
12	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3758/2009	01/01/2007-31/12/2007	4.400,00
13	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3758/2009	01/01/2008-31/12/2008	573,10

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 07/06/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής των α) «.....», ΑΦΜ «.....», και β) «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 33.655,79 €, πλέον 40.386,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

2) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 36.339,48 €, πλέον 43.607,38 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

3) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 23.162,82 €, πλέον 27.795,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

4) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 26.028,78 €, πλέον 31.234,54 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

5) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 17.007,53 €, πλέον 20.409,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

6) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε

βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 28.934,75 €, πλέον 34.721,70 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

7) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 38.220,96 €, πλέον 45.865,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

8) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 23.776,29 €, πλέον 28.531,55 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

9) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 18.016,09 €, πλέον 21.619,31 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

10) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος και Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 20.385,64 €, πλέον 24.055,05 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

11) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος και Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 606,75 €, πλέον 558,21 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

12) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων Έκτακτη Εισφορά ποσού 2.000,00 €, πλέον 2.400,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

13) Με την υπ' αρ. «.....»/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων Έκτακτη Εισφορά ποσού 260,50 €, πλέον 312,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι σύμφωνα με την από 07/06/2017 έκθεση ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η υπ' αριθ. «.....»/Α/2015 Πληροφοριακή Έκθεση του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης των Επιθεωρητών-Ελεγκτών «.....» και «.....», και αφορά τον έλεγχο της «ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ της «.....»», διαπιστώθηκαν διαφορές από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματά τους, σύμφωνα με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον φορολογικό έλεγχο και τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος και εισφορών, αναγόμενων στις χρήσεις από του έτους 2002 έως και του έτους 2010, έχει υποκύψει σε παραγραφή.

2) Ο φορολογικός έλεγχος δεν διενεργήθηκε νόμιμα, ούτε και παρασχέθηκε προσηκόντως προς την πρώτη από εμάς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής της από τη Φορολογική Διοίκηση.

3) Ουδείς ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος ενεργήθηκε ποτέ σε βάρος της πρώτης από εμάς, για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας των δηλώσεων της φορολογίας εισοδήματος, αλλά η έκδοση των πράξεων έγινε βάσει των διαπιστώσεων της έκθεσης ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.

4) Η έκδοση της υπ'αριθ. «.....»/13.5.2016 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η οποία αφορά στον δεύτερο από εμάς, δεν αιτιολογείται η παράλειψη της επίδοσης και προς αυτόν κλήσης σε ακρόαση και σημειώματος διαπιστώσεων.

5) Για εκάστη των επιμέρους αναφερόμενων «επώνυμων καταθέσεων», επικαλέστηκα αντίστοιχη ανάληψη μεγαλύτερου ποσού κατά το αμέσως προηγούμενο χρονικό διάστημα.

6) Εφαρμοστέες ως ευνοϊκότερες είναι οι διατάξεις του άρθρου 58 παρ.1 του Ν.4174/2013, και όχι οι διατάξεις του Ν. 2523/1997

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

ΟΙΚ. ΕΤΗ 2003 ΕΩΣ 2011

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 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 τους έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α'58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». (Σχετ. ΣτΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 8).

Επειδή, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. (Σχετ. ΣτΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 10).

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, 2703/1997, 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, 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. (Σχ. ΣτΕ Επτ/μελές Τμήμα Β΄ 2934, 2935/2017).

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών 2003 έως 2011 (χρήσεις 2002 έως 2010), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε ως προς το οικ. έτος 2001, την 31/12/2006, ως προς το οικ. έτος 2002, την 31/12/2007, ως προς το οικ. έτος 2003, την 31/12/2008, ως προς το οικ. έτος 2004, την 31/12/2009, ως προς το οικ. έτος 2005, την 31/12/2010, ως προς το οικ. έτος 2006, την 31/12/2011, ως προς το οικ. έτος 2007, την 31/12/2012, ως προς το οικ. έτος 2008, την 31/12/2013, ως προς το οικ. έτος 2009, την 31/12/2014, ως προς το οικ. έτος 2010, την 31/12/2015 και ως προς το οικ. έτος 2011, την 31/12/2016 .

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι επίδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν την 07/06/2017 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 20/06/2017, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2003 έως 2011 (χρήσεις 2002 έως 2010) είχε υποπέσει σε παραγραφή γίνεται αποδεκτός.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012, 2013

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 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 τους έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 07/06/2017 έκθεση ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η υπ' αριθ. «.....»/Α/2015 Πληροφοριακή Έκθεση του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης των Επιθεωρητών-Ελεγκτών «.....» και «.....», και αφορά τον έλεγχο της «ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ της «.....»», και η οποία απεστάλει στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με το με αρ. πρωτ. ΣΕΕΔΔ/Φ.1/ΕΜΠ/«.....»/26-10-2015 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας «.....»/04-11-2015) έγγραφο.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων σύμφωνα με τις διατάξεις του 84 § 1 του Ν. 2238/1994 παραγράφεται ως προς το οικ. έτος 2012, την 31/12/2017, ως προς το οικ. έτος 2013, την 31/12/2018, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΚΤΑΚΤΗΣ
ΕΙΣΦΟΡΑΣ Ν 3758/2009 ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2009 (280/07-06-2017)

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 ΤΟΥ Ν. 3758/2009 (ΦΕΚ Α' 68/5-5-2009) ορίζεται ότι:« 1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α').

β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1075/11-06-2009 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 «Εταιρείες Ενημέρωσης οφειλετών για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'/68) σχετικά με την επιβολή έκτακτης εφάπαξ εισφοράς» στην οποία αναφέρεται ότι:« Με βάση τις ίδιες διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του ως άνω κοινοποιούμενου νόμου, η εισφορά επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φυσικού προσώπου, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του οικον. έτους 2008, όταν αυτό υπερβαίνει τα 60.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι, παρά το γεγονός ότι στη διάταξη αναφέρεται ως όριο «τα 60.000 ευρώ και άνω», για το ποσό των 60.000 δεν οφείλεται εισφορά, λόγω της σαφέστερης διατύπωσης που γίνεται με την παρ. 2.».

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάσει αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: « Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την.».

Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την **αρχή της νομιμότητας**. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες

προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Πιο συγκεκριμένα, στο Φορολογικό Δίκαιο βρίσκεται εφαρμογή το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, που ορίζει πως 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 εισπράττεται ο φόρος.

Άλλωστε, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4152/2013, βάσει του οποίου εισήχθη το άρθρο 70 Β' στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), και δια του οποίου προβλέφθηκε για πρώτη φορά η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής για όλες τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της νεοσυσταθείσας Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (πλέον Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), σκοπός της νέας αυτής διαδικασίας και Υπηρεσίας, είναι η **αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορεί να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης**. Περαιτέρω ορίζονται ως σκοποί της υποχρεωτικής κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής, αφενός η **άμεση επίλυση** των υποθέσεων και αφετέρου ο **προέλεγχος** των υποθέσεων εκείνων που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Η Δ.Ε.Δ. λοιπόν, αφενός σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 δεσμεύεται από τους προβαλλόμενους με την προσφυγή λόγους, αφετέρου όμως λόγω της ισχύος της αρχής της νομιμότητας και ειδικότερα του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, υποχρεούται να εκδίδει νόμιμες πράξεις, επί τη βάσει τυπικού νόμου.

Συνεπώς η Δ.Ε.Δ., μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζει και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται δηλαδή από τον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω η με αρ. «.....»/07-06-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έκτακτης εισφοράς ν 3758/2009 οικ. έτους 2009 ακυρώνεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΩΝ-ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994** όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ([άρθρα 4 και 48](#) του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην [παραγραφο 3](#) ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η Φορολογική Αρχή παρανόμως δεν προέβη στη διεξαγωγή ουσιαστικού και πραγματικού ελέγχου και ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις έχουν παντελή έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή, η υπ' αρ. «.....»/Α/2015 Πληροφοριακή Έκθεση του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης των Επιθεωρητών-Ελεγκτών «.....» και «.....», και αφορά τον έλεγχο της «ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ της «.....», και η οποία απεστάλει στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με το με αρ. πρωτ. ΣΕΕΔΔ/Φ.1/ΕΜΠ/«.....»/26-10-2015 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας «.....»/04-11-2015) έγγραφο.

Επειδή, στο κεφάλαιο Ζ. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ της ως άνω έκθεσης αναφέρονται τα εξής : « Η έκθεση να διαβιβασθεί: 1. Στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, για τις ενέργειες αρμοδιότητάς της επί των διαλαμβανομένων.».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προέβη στην έκδοση των υπ' αρ. «.....»/13-5-2016 και «.....»/13-5-2016 εντολών μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 έως 2013 καθώς και έκτακτης εισφοράς των Ν.3758/2009, Ν.3833/2010 και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για τα οικονομικά έτη 2008 ,2010, 2011, 2012 και 2013.

Επειδή, σύμφωνα με την από 07/06/2017 έκθεση ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, αναφέρεται ότι: Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης μας διαβίβασε την 26-10-

2015 την υπ' αριθ. «.....»/Α/2015 έκθεση ελέγχου των Επιθεωρητών-Ελεγκτών «.....» και «.....», που αφορά τον έλεγχο της «**ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ** της «.....» » και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος ελέγχου.

Σύμφωνα με το περιεχόμενο της έκθεσης, οι ελεγκτές δημόσιας διοίκησης προχώρησαν στις εξής ενέργειες:

- Με απόφαση του Ειδικού Γραμματέα
- του ΣΕΕΔΔ, χορηγήθηκε η άδεια άρση του φορολογικού, τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου της υπαλλήλου, του συζύγου της και του ανήλικου τέκνου τους.
- Συγκεντρώθηκαν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2003 έως 2013, οι τραπεζικοί λογαριασμοί μέσω της Ένωσης Ελληνικών Τραπεζών, δάνεια, χρηματιστηριακές συναλλαγές, καθώς και στοιχεία για επενδυτικά προϊόντα μέσω της Ένωσης Ασφαλιστικών Εταιρειών καθώς και οι Δηλώσεις Περιουσιακής Κατάστασης που η υπάλληλος υπέβαλε στο Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης.
- Ζητήθηκε από την ελεγχόμενη υπάλληλο παροχή πρόσθετων στοιχείων τα οποία υπέβαλε με τα από 27-5-2015 και 16-6-2015 υπομνήματά της.

Από τον έλεγχο των ανωτέρω, τα οποία αναλυτικά εκτίθενται στις σελίδες 4 έως 21 της έκθεσης των επιθεωρητών-ελεγκτών, προέκυψαν τα κάτωθι συμπεράσματα για τις χρήσεις 2002 έως και 2012:

1. Η ακίνητα περιουσία της ελεγχόμενης υπαλλήλου και του συζύγου της κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου μεταβλήθηκε , η μεταβολή αυτή όμως προέρχεται είτε από κληρονομιά ή δωρεά είτε καλύπτεται από τα εισοδήματά τους.
2. Το σύνολο των δηλωθέντων οικογενειακών εισοδημάτων κατά την ελεγχόμενη περίοδο παρείχε στην ελεγχόμενη τη δυνατότητα κάλυψης των οικογενειακών τους δαπανών εκτός των ετών 2002 και 2009, κατά α οποία οι οικογενειακές δαπάνες της υπερέβησαν τα διαθέσιμα οικογενειακά εισοδήματα κατά 810,43 € και 25.585,06 € αντίστοιχα. Οι ανωτέρω υπερβάσεις, λόγω του ύψους τους θεωρήθηκαν ότι θα μπορούσαν να καλυφτούν από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.
3. Στους τραπεζικούς λογαριασμούς της υπαλλήλου και του συζύγου της εντοπίστηκαν καταθέσεις εκτός μισθοδοσίας και τόκων συνολικού ύψους 751.720,42 €, η προέλευση των οποίων ζητήθηκε από τους ελεγκτές του Σώματος Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης να αιτιολογηθεί. Η ελεγχόμενη αιτιολόγησε ποσό **65.843,18 €**, ενώ για το υπόλοιπο ποσό ύψους **685.877,24 €**, οι ισχυρισμοί που προέβαλε, δεν κρίθηκαν βάσιμοι, και ως εκ τούτου το ποσό παραμένει ανατιολόγητο.

Το ποσό αυτό ανά έτος απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας αδικαιολόγητων ποσών (σε €)

Οικονομικό έτος	Διαχ/κή περίοδο	Αδικαιολόγητο ποσό
2003	1/1/-31/12/2002	85.198,04
2004	1/1/-31/12/2003	92.914,00

2005	1/1/-31/12/2004	58.015,93
2006	1/1/-31/12/2005	65.265,75
2007	1/1/-31/12/2006	43.187,10
2008	1/1/-31/12/2007	74.920,89
2009	1/1/-31/12/2008	99.494,33
2010	1/1/-31/12/2009	66.731,70
2011	1/1/-31/12/2010	48.964,50
2012	1/1/-31/12/2011	48.885,00
2013	1/1/-31/12/2012	2.300,00
ΣΥΝΟΛΟ		685.877,24

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας συνέταξε την υπ' αριθ. «.....»/2016 **ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ** (άρθ. 6 ν. 2690/1999 και άρθ.62 ν. 4174/2013 ΚΦΔ) σε συνδυασμό με **ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ** (άρθ. 28 ν. 4174/13 ΚΦΔ και ΔΕΛ Α1198404/31.12.2013), το οποίο μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2003 έως και 2013, κοινοποιήθηκαν στην ίδια τη φορολογούμενη την **10 Νοεμβρίου 2016**, από την υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας «.....», δίδοντάς της χρονικό περιθώριο είκοσι (20) ημερών προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαφορές του ελέγχου.

Επειδή, η θέση της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντα είχε ως εξής: «Την **30-11-2016** προσήλθε εντός της προθεσμίας στην Υπηρεσία μας, υποβάλλοντας τις με αριθ. πρωτοκόλλου «.....»/2016 **«έγγραφες απόψεις»**, οι οποίες επισυνάπτονται στην παρούσα έκθεση.

Σχετικά με το ανωτέρω υπόμνημα της φορολογούμενης, έχουμε να επισημάνουμε ότι οι ισχυρισμοί της, δεν προσθέτουν κάτι ουσιαστικό στα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως αυτά προσδιορίζονται και αναλυτικά εκτίθενται στην έκθεση ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και τα οποία κάνει δεκτά και ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να

διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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

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

Επειδή, εν προκειμένω η υπ' αρ. «.....»/Α/2015 Πληροφοριακή Έκθεση του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης των Επιθεωρητών-Ελεγκτών «.....» και «.....», διεξήχθη για έλεγχο της περιουσιακής κατάστασης της προσφεύγουσας ενώ αποκλειστικά αρμόδιο όργανο για την διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΔΔ είναι η φορολογική αρχή η οποία πρέπει να αιτιολογεί τα συμπεράσματά της.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη στις απαιτούμενες κατά νόμο ελεγκτικές επαληθεύσεις αλλά περιορίστηκε στην υιοθέτηση των συμπερασμάτων της έκθεσης ελέγχου περιουσιακής κατάστασης, των Επιθεωρητών-Ελεγκτών «.....» και «.....» και κατά συνέπεια οι επίδικες εκθέσεις ελέγχου στερούνται παντελώς αιτιολογίας και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 19/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής των α) «.....», ΑΦΜ «.....», και β) «.....», ΑΦΜ «.....» και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------------------	-----------------------------------	----------------------------

1	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2002-31/12/2002	74.042,74
2	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2003-31/12/2003	79.946,86
3	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2004-31/12/2004	50.958,66
4	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2005-31/12/2005	57.263,32
5	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	37.416,57
6	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2007-31/12/2007	63.656,45
7	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2008-31/12/2008	84.086,11
8	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2009-31/12/2009	52.307,84
9	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2010-31/12/2010	39.635,40
10	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2011-31/12/2011	44.440,69
11	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Εισόδημα	01/01/2012-31/12/2012	1.164,96
12	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3758/2009	01/01/2007-31/12/2007	4.400,00
13	«.....»	07/06/2017	20/06/2017	Έκτακτη Εισφορά Ν. 3758/2009	01/01/2008-31/12/2008	573,10

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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