



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 02-03-2018

Αριθμός απόφασης: 1598

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 03/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των 1), ΑΦΜκαι 2), με ΑΦΜ, κατοίκων Νέας Ερυθραίας Αττικής, οδός, ΤΚ.14671, κατά: 1) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2007

2) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2008,

3) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2009

4) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2010

5) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2011

6) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2012

7) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2013

8) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ, χρήσης 2007.

Με τις παραπάνω πράξεις καταλογίστηκαν στους προσφεύγοντες τα ακόλουθα ποσά φόρων, προσθέτων φόρων κλπ συμβεβαιουμένων ποσών:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογικής βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	Εισφορά Αλληλεγγύης	Χαρτόσημο + ΟΓΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
.....	28/09/2017	Τέλη Χαρτοσήμου	01-01/31-12-2007		1.620,00	1.944,00			3.564,00
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2006	65.982,38	24.321,17	29.185,00			53.506,17
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2007	79.833,90	28.299,62	33.959,54	2.000,00		64.259,16
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2008	14.569,50	3.959,12	4.750,94			8.710,07
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2009	8.080,76	775,49	930,59			1.706,08
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2010	10.068,50	4.135,43	4.962,52	201,37		9.299,33
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2011	45.122,47	17.783,19	21.424,83	1.806,01	70,84	41.084,88
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2012	9.327,33	3.692,07	3.681,41	763,96		8.137,44
		ΣΥΝΟΛΑ		232.984,84	84.586,09	100.838,83	4.771,34	70,84	190.267,11

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 28-9-2017 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής **των 1)**, **ΑΦΜ****και 2)**, **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ΚΟΙΝ/ΣΗ 6-10-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων καθώς και του με Α.Π. ΔΕΔ 110770 ΕΙ 2018 ΕΜΠ Υπομνήματος «Υποβολή νέων στοιχείων και επίκληση πραγματικών περιστατικών επί ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής»

και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις ως άνω Πράξεις, η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Κηφισίας επέβαλλε φόρο στους προσφεύγοντες, στη συνέχεια της από 28-9-2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος που συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμό/20-5-2015 εντολής τακτικού ελέγχου, η οποία αφορούσε τονγια τη χρήση 2007 (έλεγχος διατάξεων αρ. 66, 67 και 113 ν. 2238/94) και με τη με αρ./26-11-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου βάσει των διατάξεων των άρθρων 15-19 , 28 και 48 παρ. 3 ν. 2238/94 που αφορούσε τη, οι οποίες εκδόθηκαν σε εκτέλεση εισαγγελικής παραγγελίας για τις χρήσεις 2006-2012. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές φόρου εισοδήματος προερχόμενες από τραπεζικές καταθέσεις των οποίων δεν δικαιογείτο η προέλευση – πηγή και για τον λόγο αυτόν κρίθηκαν ως φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή τους**, ζητούν την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

1. Λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση και επιβολή φόρων και λοιπών εισφορών

Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων για τις χρήσεις 2006-2010 (οικ. έτη 2007-2011) έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού περί παραγραφής, λεκτέα τα εξής:

Από τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν και βάσει της παρ. του άρθρου 72 του ν.4174/2013 εφαρμόζονται μέχρι τη χρήση 2013, την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας στην οποία κρίθηκε ότι *επιμήκυνση της παραγραφής είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση*, την υπ' αριθμ. 2932/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι για τις περιπτώσεις όπου η προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 διαπιστώνεται από καταθέσεις σε Ελληνικά Τραπεζικά Ιδρύματα ή από στοιχεία που δεν έχουν το χαρακτήρα των συμπληρωματικών (σκ. 12 Σ.τ.Ε. 2934/2017 και ΠΟΛ 1194/2017), εφόσον οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος είναι εμπρόθεσμες, εφαρμόζεται αποκλειστικά η πενταετής παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.

Εν προκειμένω οι Αρχικές Δηλώσεις Φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες για τα οικ. έτη 2007, 2008, 2009 2010 και 2011 ήταν εμπρόθεσμες και συνεπώς, καθώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου προέρχονται ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ από την επεξεργασία Τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων σε Ελληνικά Τραπεζικά Ιδρύματα και οι υπό κρίση πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το έτος 2017 δηλαδή μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του

οικονομικού έτους, το δικαίωμα του Δημοσίου το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησής τους είχε παραγραφεί. Κατά συνέπεια οι πράξεις φορολογίας εισοδήματος,,,και/28-9-2017 οικονομικών ετών 2007-2011 πρέπει να ακυρωθούν, ενώ παρέλκει η εξέταση όλων των υπολοίπων λόγων που τις αφορούν.

Περαιτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγόντων, περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής τελών χαρτοσήμου για το επίδικο έτος 2007, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος διότι, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) **δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής** του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, 2007, εκδόσεις Αντωνίου Ν. Σάκκουλα, σελίδα 1025) και κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 2579/1998, 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείπει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, **η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.**

2. Λόγω έλλειψης ουσιωδών στοιχείων από το περιεχόμενο των εκδοθέντων πράξεων της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς

Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι από το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία κύρους της διοικητικής πράξης και ειδικότερα: α) Η ημερομηνία έκδοσής τους, η οποία επιβάλλεται να αναφέρεται σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 2690/99 και το άρθρο 37 του ν. 4174/2013 και β) Οι διατάξεις που προβλέπουν την έκδοση των πράξεων, τον κύριο αλλά και τους πρόσθετους επ' αυτών φόρων.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, λεκτέα τα εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 2690/1999:

« Περιεχόμενο και τύπος

1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.

2. Η ατομική διοικητική πράξη μπορεί, κατ' εξαίρεση, να είναι προφορική εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτήν σκοπό. Προς τούτο,

επιτρέπεται, επίσης, η χρήση συμβόλων εφόσον οι αποδέκτες της πράξης έχουν τη δυνατότητα να κατανοήσουν το περιεχόμενό της.»

Οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν όλα τα κατά τα ανωτέρω υποχρεωτικά στοιχεία του κύρους της διοικητικής πράξης, ήτοι είναι έγγραφες, αναφέρουν την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρουν χρονολογία έκδοσης και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.

Επιπλέον, λεκτέο είναι ότι ουδεμία άλλη χρονολογία της διοικητικής πράξεως αξιώνει ο νόμος, παρά μόνο τη χρονολογία έκδοσής της, αντιθέτως με όσα αβασίμως υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες.

Εξάλλου, ως προς την υπογραφή αντιγράφου του πρωτοτύπου, ισχύουν τα κάτωθι:

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αλλά και σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί ΠΙΣΤΟ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΤΥΠΟΥ.

Επί των κοινοποιηθέντων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου έχει τεθεί η σήμανση «Ακριβές Αντίγραφο αυθημερόν». Ως εκ τούτου προκύπτει και ο ακριβής χρόνος σύνταξης του πρωτοτύπου ο οποίος συμπίπτει με αυτόν του αντιγράφου και το όμοιο περιεχόμενό του.

Από τη διάταξη του άρθρου 11 του ν.2690/99 προβλέπεται:

«Επικύρωση αντιγράφων

....2. Την επικύρωση αντιγράφου από το πρωτότυπο, ή από το ακριβές αντίγραφο της αρχής που εξέδωσε το πρωτότυπο μπορεί να ζητήσει ο ενδιαφερόμενος από οποιαδήποτε διοικητική αρχή, δικηγόρο ή συμβολαιογράφο.»

Από την παραπάνω διάταξη προκύπτει ότι ο νομοθέτης δίνει το δικαίωμα στην αρχή που εξέδωσε το έγγραφο, να εκδώσει και ακριβές αντίγραφό του το οποίο δεν είναι δυνατό να φέρει υπογραφές, διαφορετικά θα πρόκειται για πρωτότυπο, πράγμα ανέφικτο αφού το πρωτότυπο είναι ένα και φυλάσσεται στο φάκελο της υπόθεσης ή άλλως θα πρέπει να εκδοθεί ως φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς, στην υπό κρίση περίπτωση επιδόθηκαν στους προσφεύγοντες αντίγραφα των πρωτοτύπων πράξεων, που βρίσκονται στο αρχείο της υπηρεσίας μας, τα οποία φέρουν τη σήμανση «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ» και την επισημείωση: «ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ».

Τέλος, σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση του άρθρου 16 του ν. 2690/99:

«Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.»

3. Λόγω παραβίασης εκ μέρους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς της διαδικασίας του άρθρου 14§1 του ν. 4174/2013

Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι παραβιάστηκε εκ μέρους της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς η διαδικασία του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, διότι χωρίς να υποβληθεί σχετικό αίτημα για αιτιολόγηση ορισμένων καταθέσεων, η Δ.Ο.Υ τις καταλόγισε ως πρωτογενείς ενώ τα ποσά αυτά απουσίαζαν και από το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αλλά και από το αρχικό αίτημα Παροχής Πληροφοριών.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, λεκτέα τα εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013:

«Άρθρο 28

Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.»

Στην υπό κρίση περίπτωση αρχικώς κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες το υπ' αρ. πρωτ./2-11-2015 αίτημα παροχής πληροφοριών (αρ. 14 ν. 4174/2013) προκειμένου να γνωρίσουν στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την πηγή ή την προέλευση συγκεκριμένων καταθέσεων που καλύπτουν ένα χρονικό διάστημα από το 2006 έως το τέλος του 2012.

Κατόπιν προσκόμισης σχετικών δικαιολογητικών στοιχείων από τους προσφεύγοντες, εκδόθηκε το υπ' αρ./20-7-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο επιδόθηκε μαζί με τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος υπ' αρ.,,,,,καιστις 7-9-2017.

Οι προσφεύγοντες απάντησαν με το υπ' αρ. πρωτ./27-9-2016 Υπόμνημά τους εισφέροντας νέα στοιχεία που είχαν ως αποτέλεσμα να τροποποιηθούν μερικώς τα αποτελέσματα του ελέγχου και να κοινοποιηθούν τελικώς οι Οριστικές πράξεις και η έκθεση προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επομένως, οι καταθέσεις που περιλαμβάνονται στην κοινοποιηθείσα στις 6-10-2017 από 28-9-2017 Έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και που καταλογίστηκαν τελικώς ως πρωτογενείς καταθέσεις στους προσφεύγοντες είναι το αποτέλεσμα της επεξεργασίας από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς των στοιχείων που οι προσφεύγοντες εισέφεραν προκειμένου να δικαιολογήσουν την πηγή ή την αιτία των εισοδημάτων τους που περιλαμβάνονταν στο αρχικό CD που παραδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς μετά την ABM ΕΟΕ/2015 παραγγελία του κου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

4. Λόγω Παραβίασης των ορίων και περιορισμών που ετέθησαν με την υπ' αρ./26-11-2015 εντολή ελέγχου

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, λεκτέα τα εξής:

Επειδή η με αρ./26-11-2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τηνεκδόθηκε με χρόνο διάρκειας έως 31-12-2016 και το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου/2016 εκδόθηκε από τον έλεγχο την 20-7-2016 και συνεπώς εντός χρονικών ορίων της εντολής, ενώ, μετά την κοινοποίησή του και τη λήξη της χρονικής διάρκειας της εντολής, ουδεμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση προκύπτει να διενήργησε ο έλεγχος. Επειδή δεν προκύπτει «ανεπανόρθωτη βλάβη» ή άλλη βλάβη του προσφεύγοντος από την έκδοση της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος μετά τη λήξη της εντολής η οποία άλλωστε ήταν συνέπεια της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 όπως αυτές παρατάθηκαν. Κατά συνέπεια δεν προκύπτει για τις εκδοθείσες πράξειςκαι/28-9-2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2011 και 01-01/31-12-2012 ότι είναι ανατιολόγητες στηριζόμενες σε εκτός χρονικού ορίου διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες –διαπιστώσεις και αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων.

Περαιτέρω όμως, όπως προέκυψε από τα συνημμένα του με Α.Π./23-2-2018 (ΔΕΔ 1030906 ΕΙ 2018) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέκυψε ότι η με αρ./26-11-2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τηνείναι η τελευταία εκδοθείσα και εκδόθηκε με μοναδικό φορολογικό αντικείμενο τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος. Συνεπώς, χωρίς έγγραφη επέκταση του ελέγχου ή νέα εντολή, διενεργήθηκε έλεγχος και στη φορολογία τελών χαρτοσήμου και εκδόθηκε η με αρ./28/09/2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου. Η πράξη αυτή πρέπει να ακυρωθεί ως εκδοθείσα κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, προβλεπόμενη από τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 26 του ν.4174/2013 που αφορά τη διαδικασία εντολής του ελέγχου από το Προϊστάμενο προς τους ελεγκτές και την απαιτούμενη για το σκοπό αυτό ΕΓΓΡΑΦΗ εντολή ελέγχου η οποία πρέπει να περιλαμβάνει και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

5. Λόγω ότι οι εκθέσεις ελέγχου στις οποίες στηρίζεται η νομιμότητα των πράξεων της διοίκησης ουδόλως υπογράφονται από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οι οποίοι συνέπραξαν στη σύνταξη και την εν γένει κατάρτιση των εκθέσεων αυτών

6. Λόγω της μη υπογραφής των προσβαλλόμενων πράξεων από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς

Οι ισχυρισμοί 5 και 6 εξετάστηκαν παραπάνω. Οι πράξεις και εκθέσεις φέρουν υπογραφές στο Πρωτότυπο που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3388/2010.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, λεκτέα τα εξής:

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1095/2011 με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 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.» ... 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.

Σύμφωνα με τα ερμηνευθέντα στην απόφαση Σ.τ.Ε. 884/2016 «...Επομένως (ο φορολογούμενος), οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, **ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του** (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 □ πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17). ... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, τεκμήρια)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που

ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) □ πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)].»

Από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίζονται ποσά καταθέσεων ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για τα οποία δεν προέκυψε η πηγή, ενώ εξαιρέθηκαν από τα τον έλεγχο όλες οι καταθέσεις που κατά τον έλεγχο κρίθηκε ότι μπόρεσαν να ταυτοποιηθούν με δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας. Του καταλογισμού προηγήθηκε η υποβολή απόψεων με το με αρ. πρωτ./57-9-2016 εγγράφου από τους προσφεύγοντες στην συνέχεια της κλήσης τους σε ακρόαση και κοινοποίησης την

7-9-2016 του με Α.Π. /2-9-2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 (σελ.36 έκθεσης). Η διαδικασία αυτή έχει κριθεί με την πρόσφατη νομολογία (Σ.τ.Ε. 884/2016) ως σύννομη. Μετά την αξιολόγηση των απαντήσεων των προσφευγόντων, κάποιες καταθέσεις χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς ενώ κάποιες άλλες αιτιολογήθηκαν επαρκώς και δεν καταλογίστηκαν ως αποκρυβέν εισόδημα.

Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς σύμφωνα με τον τύπο ανταποκρίθηκε καταρχήν στην ευθύνη του βάρους απόδειξης που της αναλογεί και σύμφωνα με τη κρίση της τεκμηρίωσε το αποτέλεσμα του ελέγχου της, ότι δηλαδή κάποιες καταθέσεις των προσφευγόντων είναι εισόδημα που προήλθε από άγνωστη πηγή ή αιτία. Επομένως, ορθά οι καταθέσεις αυτές καταλογίστηκαν ως εισόδημα άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/94 από ελευθέρια επαγγέλματα.

Β. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Στο δεύτερο αυτό μέρος της ενδικοφανούς προσφυγής τους, οι προσφεύγοντες προβάλλουν τους ισχυρισμούς τους για την ουσία των αποτελεσμάτων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Ειδικότερα, ως προς την προέλευση συγκεκριμένων καταθέσεων των χρήσεων 2011 και 2012 (για τις υπόλοιπες χρήσεις παρέλκει η εξέτασή τους λόγω παραγραφής) που περιλαμβάνονται στον πίνακα α (σελ.27,28, 32 κ.ε. ενδικοφανούς προσφυγής), κατόπιν του με Α.Π. /23-2-2018 (ΔΕΔ 1030906 ΕΙ 2018 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέκυψε ότι δεν έχουν κατατεθεί από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έγγραφα αγοράς και πώλησης επενδυτικών προϊόντος «ING 10 INVEST GLOBAL HIGH», ενώ για την απόδειξη του ισχυρισμού αυτού καθώς και της σύνδεσης των συγκεκριμένων καταθέσεων ποσού 14.391,22€ και 9.561,04€ (από πώληση επενδυτικών προϊόντων σύμφωνα με την προσφεύγουσα) την 13-10-2011 στον λογαριασμό978 της Τραπέζης SOCIÉTTE GENERALE δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τα αποδεικτικά κατάθεσης που να προκύπτει το πωλούμενο επενδυτικό προϊόν και η κτήση του, συνεπώς ορθά κρίθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στις σελίδες 66 κ.ε. της εκθέσεώς της, απορρίπτοντας τους κυρίως για έλλειψη ανταπόδειξης ότι το ποσό αυτό δεν συνιστά φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αναφέρει ότι:(7) Όσον αφορά την περίπτωση με α/α 17 του πίνακα α: καταλογίζεται το ποσό της του επενδυτικού προϊόντος ING INVEST GLOBAL διότι το ποσό των 20.000 ευρώ που φέρεται να αποκτήθηκε στις 5-4-2017 δε συμπίπτει με το ποσό των 14.391,22 που κατατέθηκε στις 13/10/2011 και επιχειρούν να δικαιολογήσουν οι προσφεύγοντες. Τέλος, ως προς τις καταθέσεις-πιστώσεις των πινάκων γ, δ, ε, στ της ενδικοφανούς προσφυγής, πρόκειται για ποσά για τα οποία δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, όπως ρητά αναφέρει η ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ενώ το ίδιο ισχύει και για την κατάθεση ποσού 805,38 GBP ή 925,62€ στις 13/11/2012.

Για τα ποσά των 5.000,00€ κατατεθέν την 30-11-2011 στον λογαριασμό978 της Τραπέζης SOCIÉTTE GENERALE, το ποσό έχει ως αιτιολογία «κατάθεση εντολής» και δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά από την προσφεύγουσα που να αποδεικνύουν τον ισχυριζόμενο της εντολέα μισθωτή Κατά συνέπεια η αιτιολόγηση της προσαύξησης νομίμως δεν κρίθηκε επαρκής και συνεπώς νομιμοποιείται ο κατ' έλεγχο καταλογισμός για το ποσό αυτό.

Περαιτέρω όμως, όσον αφορά τις καταθέσεις ποσού 30.900,00€ την 28-1-2011 και 20.624,46€ στον λογαριασμό978 της Τραπέζης SOCIÉTÉ GENERALE για τις οποίες η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και εν συνεχεία στην Υπηρεσία μας, ότι αποτελούν ενοίκια έτους 2010 και 1-1 έως 31-7-2011, εισπραχθέντα από τον μισθωτήαπό τον οποίον δηλώθηκαν στο έτος 2010 ποσό ενοικίων 31500,00€ και 20.000,00€ το επτάμηνο Ιανουάριος έως Ιούλιος 2011, ο έλεγχος δεν δέχθηκε την αιτιολόγηση των ποσών αυτών με το σκεπτικό (σελ 90 έκθεσης ελέγχου και με Α.Π./23-2-2018 (ΔΕΔ 1030906 ΕΙ 2018) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς) ότι «τα εισοδήματα τηςσε όλα τα έτη προκύπτουν από ενοίκια τα οποία δεν βρέθηκαν στις πρωτογενείς καταθέσεις, ούτε γίνεται αναφορά σε κάποια αιτιολογία της Τράπεζας. Ο έλεγχος δεν μπορεί να αφαιρέσει τα ποσά αυτά που δηλώνονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.», ότι « οι επιμέρους ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μαζικών εισπράξεων ενοικίων από τον ενοικιαστήδεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο καθώς προσκομίστηκαν αποδείξεις μηνιαίας εξόφλησης αυτών» καθώς και ότι «Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε διαρκώς επενδύσεις αλλά και του ανώτερου βιοτικού της επιπέδου, ο έλεγχος θεωρεί ότι τα χρήματα από την εκμίσθωση των ακινήτων της κάλυπταν τις αυξημένες καθημερινές οικογενειακές της ανάγκες και ότι δεν επανακατέθηκαν σε μεταγενέστερο διάστημα από την είσπραξή τους».

Επειδή το βάρος της απόδειξης της «προσαύξησης περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη (με την έννοια ότι δεν προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος) ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία», φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, η οποία, εν συνεχεία, ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Συνεπώς σύμφωνα την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και με τα νομολογιακά κριθέντα (Σ.τ.Ε. 884/2016), η φορολογική Αρχή πρέπει καταρχήν να αποδείξει ότι υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Επειδή με την με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 / Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2015 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. κρίθηκε ότι: «...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....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.»

Εν προκειμένω, η δικαιολόγηση της διαπιστωθείσης από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις με μετρητά προερχόμενα από εισπραχθέντα επίσης σε μετρητά δηλωμένα και φορολογημένα ποσά εισοδήματος

από μισθώματα, είναι επαρκής ανταπόδειξη για την αιτία της προσαύξησης του φορολογουμένου, χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος είσπραξής τους (ο οποίος μπορεί να διαφέρει από τον χρόνο κατάθεσης), εκτός εάν ο έλεγχος ΑΠΟΔΕΙΞΕΙ ότι τα ποσά αυτά αναλώθηκαν σε αγορές ή άλλες δαπάνες. Εφόσον ο έλεγχος συνομολογεί ότι δεν προέκυψε η κατάθεση σε λογαριασμούς των εισπραχθέντων μισθωμάτων και η ανάλυσή τους δεν προέκυψε ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΑ από την κατ' έλεγχο διαδικασία και καθώς οι ισχυρισμοί αυτοί είχαν ήδη προβληθεί από την προσφεύγουσα με το σημείωμα διαπιστώσεων, αναιτιολόγητος βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 του ν.4172/2013 προκύπτει ο καταλογισμός ως προς τα ποσά αυτά.

Για τις καταλογισθείσες διαφορές μισθωμάτων καθαρού ποσού 1812,00€ στην χρήση 2011 από τον μισθωτή, ο έλεγχος έχει εξετάσει τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και έχει αποφανθεί (βλ. σελ 63 έκθεσης) με επαρκή αιτιολόγηση ότι δεν απεδείχθη ότι το ακίνητο για τους μήνες που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ήταν κενό, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η φορολόγηση των μισθωμάτων συμπίπτει με το διαχειριστικό έτος που απέκτησε δικαίωμα είσπραξης η προσφεύγουσα, χωρίς να απαιτείται η είσπραξή τους. Κατά συνέπεια νόμιμος προκύπτει ο καταλογισμός ως προς το ποσό αυτό.

Για το καθαρό ποσό της διαφοράς μισθωμάτων 9028,80€ από τον μισθωτήστην χρήση 2012, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, ο έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο στα δηλωθέντα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και χωρίς να λάβει υπόψη του ότι το ποσό των δηλωθέντων μισθωμάτων στη χρήση 2012 ποσού 36.000,00€ (300,00 Χ12) συμπίπτει με αυτό της χρήσης 2011 το οποίο δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο και από τον μισθωτή (ταυτίζονται οι δηλώσεις μισθωτή και εκμισθωτή). Για την διαπιστωθείσα διαφορά η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε με το με Α.Π. ΔΕΔ 110770ΕΙ 2018 ΕΜΠ/ 23-2-2018 Υπόμνημα ότι, αφορά διαφορές κοινοχρήστων κλπ ποσά τις οποίες ανακριβώς δήλωσε ο μισθωτήςως μισθώματα, οι οποίες δεν ερευνήθηκαν από τον έλεγχο. Ο ισχυρισμός αυτός σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει βάσιμος καθώς η διαφορά μισθώματος από το 2011 στο 2012 που καταλογίστηκε (και δεν οφείλεται όπως στην προηγούμενη παράγραφο σε μισθώματα μηνών που δεν περιλήφθηκαν) δεν αιτιολογείται από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.2238/1994, ότι οφείλεται σε παράληψη και ανακριβή δήλωση της προσφεύγουσας και όχι του αντισυμβαλλομένου μισθωτή. Η διαφορά αυτή πρέπει να διαγραφεί ως πλημμελώς αιτιολογημένη, με την επιφύλαξη να διενεργηθεί εκ νέου καταλογισμός εφόσον προκύψει το ανακριβές της δήλωσης, εντός της νόμιμης προθεσμίας ελέγχου του Δημοσίου .

Επειδή οι υπόλοιποι ισχυρισμοί δεν γίνονται δεκτοί σύμφωνα με την αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Περαιτέρω, επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις

εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος με αρ.,,και/5.8.2017 οικονομικών ετών 2012-2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
Αριθμός Πράξης αναφοράς	Ποσό Διαφοράς Φόρου + χαρτοσήμου + ΟΓΑ απόφασης	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ + ΤΟΚΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
.....	4.422,68 €	4.953,40 €	1.105,67 €	1.844,15 €	2.949,82 €	2.949,82 €
.....	117,24 €	140,69 €	0,00 €	52,38 €	52,38 €	52,38 €

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από από 03/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των, **ΑΦΜ**και, με **ΑΦΜ**, κατοίκων Νέας Ερυθραίας Αττικής, οδός, **ΤΚ.14671**, και συγκεκριμένα: **Α) την ακύρωση** λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

των προσβαλλομένων πράξεων: 1) υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2007, 2) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2008, 3) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2009 4) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2010 και 5) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2011, **Β) την τροποποίηση** των προσβαλλομένων πράξεων: 6) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2012 και 7) Της υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς οικ. έτους 2013 σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και **Γ) την ακύρωση** της προσβαλλόμενης (με αρ. 8) υπ' αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ, χρήσης 2007, λόγω τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας

Οικ. έτος 2012: διαφορά φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας από τον λογαριασμό978 της Τραπέζης Societte Generale ποσού $= (564,2/2) + (624,46/2) + (14391,22/2) + (386,1/2) = 7.982,99\text{€}$, πλέον ποσού 1666,67€ (5000,00/3) από τον λογαριασμό420 Τραπέζης Εγνατία, σύνολο (Ζ' πηγής) = 9.469,66€ πλέον φορολογητέα διαφορά μισθωμάτων 1812,00€ (Α' πηγής) (ακαθάριστο μισθωμάτων 1868,00).

Οικ. έτος 2013: διαφορά φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας 8317,06€ εκ των οποίων 8008,53€ δηλώθηκαν με δήλωση των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016. Φορολογητέα διαφορά 308,53€ (Ζ' πηγής).

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογικής βάσης ελέγχου	Διαφορά φορολογικής βάσης Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό διαφοράς φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό πρόσθετου φόρου Απόφασης Δ.Ε.Δ. (επιεικέστερη κύρωση)	Εισφορά Αλληλ. εγγύης Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Χαρτόσημο + ΟΓΑ Απόφασης Δ.Ε.Δ.	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Παρατηρήσεις
.....	28/09/2017	Τέλη Χαρτοσήμου	01-01/31-12-2007								Διαγραφή λόγω τυπικής πλημμέλειας
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2006	65.982,38							Διαγραφή λόγω παραγραφής
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2007	79.833,90							Διαγραφή λόγω παραγραφής
.....	28/09/2017	Φόρος Εισοδήματος	01-01/31-12-2008	14.569,50							Διαγραφή λόγω παραγραφής

.....		Φόρος									Διαγραφή
.....	28/09/20	Εισοδήμα	01-01/31-								λόγω
	17	τος	12-2009	8.080,76							παραγραφής
351	28/09/20	Φόρος	01-01/31-								Διαγραφή
	17	Εισοδήμα	12-2010	10.068,50							λόγω
		τος									παραγραφής
354	28/09/20	Φόρος	01-01/31-								Τροποποίηση
	17	Εισοδήμα	12-2011	45.122,47	11461,66	4.355,43	2.949,82	797,99	67,25	8.170,49	πράξης
		τος									
350	28/09/20	Φόρος	01-01/31-								Τροποποίηση
	17	Εισοδήμα	12-2012	9.327,33	308,53	117,24	52,38	6,17		175,79	πράξης
		τος									
		ΣΥΝΟΛΑ		232.984,8	11.770,19	4.472,67	3.002,20	804,16	67,25	8.346,28	
				4							

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, ο υπάλληλος του

Τμ. 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.