



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 02/01/2018

Αριθμός απόφασης: 11

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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04.09.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του (ΑΦΜ), κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ./**2017**,/**2017** και/**2017** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ./**2017**,/**2017** και/**2017** Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23.06.2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 01/01 – 31/12/2008) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 13.574,66 €, πλέον 16.289,59 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 29.864,25 €.
2. Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 01/01 – 31/12/2009) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 27.123,39 €, πλέον 32.331,71 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 59.454,60 €.
3. Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 01/01 – 31/12/2010) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 27.373,24 €, πλέον 32.847,89 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 60.221,13 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν λόγω διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης κατόπιν διασταυρώσεων των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντα και των τραπεζικών του καταθέσεων από ημεδαπές τράπεζες και τα επιπλέον ποσά που δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (προσαύξηση περιουσίας βάσει άρθρ. 15§3 του ν. 3888/2010).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/28.12.2017 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, ζητά να ακυρωθούν άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος για όλες τις ένδικες χρήσεις 2008, 2009 και 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς έχει παρέλθει η πενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994, ενώ βάσει της ΣτΕ 1738/2017 οι παρατάσεις της παραγραφής κρίθηκαν αντισυνταγματικές και βάσει της ΣτΕ 2934/2017 οι καταθέσεις σε ημεδαπές τράπεζες δεν συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία υπό την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, τα οποία, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ είχε ήδη στη διάθεσή της από το 2012, ήτοι εντός της πενταετίας του άρθρου 84 ν. 2238/94.
2. Όσον αφορά στην περαιωμένη χρήση 2008 (ν. 3888/2010) όπου ο προσφεύγων προέβη στην ολική εξόφληση βάσει του υπ' αριθμ. 7434/27.10.2010 εκκαθαριστικού σημειώματος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ δεν έπρεπε να διενεργήσει επανέλεγχο, αφού δεν προέκυψαν νέα στοιχεία.
3. Όσον αφορά στην περαιωμένη χρήση 2008, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 9.10.2012 τη σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και το αντίστοιχο πρόστιμο για τη χρήση 2008 χωρίς να του συκοινοποιήσει το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010 ως όφειλε, το οποίο του κοινοποιήθηκε στις 11.8.2016, συνεπώς και ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος που ακολούθησε είναι άκυρος.
4. Όσον αφορά στις υπό κρίση καταθέσεις, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι α) στο προσάρτημα της έκθεσης ελέγχου υπάρχουν ορισμένα σφάλματα για τη χρήση 2009 και συγκεκριμένα στις γραμμές 18, 36, 37 και 38 και β) ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος με την μητέρα του

στον τραπεζικό λογαριασμό της και άρα, οι υπό κρίση καταθέσεις πρέπει να επιμεριστούν ισομερώς (ΠΟΛ 1228/2014).

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό:

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται ότι: «11. 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (Κ.Φ.Ε.) ορίζονταν τα εξής: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο **πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο **δεκαπέντε (15) ετών** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994** (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε, οριζόταν ότι: «2. 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. [...]».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής:

«4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. **173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ **η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης**.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, ίσχυαν τα εξής: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου

παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια. 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής των χρήσεων 2008, 2009 και 2010 με το άρθρ. 37§5 του ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013), με το άρθρ. 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014), με το άρθρ. 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), με το άρθρ. 61§8 του ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016) και με το άρθρ. 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016) κρίθηκαν αντισυνταγματικές, καθώς οι εν λόγω 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 προηγουμένου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών, ενώ με τις **ΠΟΛ 1154/2017** και **1208/2017** δόθηκαν σχετικές οδηγίες για τη διαχείριση των εκκρεμών υποθέσεων της Φορολογικής Διοίκησης ενόψει των διαλαμβανόμενων στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **2934/2017** απόφαση του ΣτΕ και την μετέπειτα εκδοθείσα **ΠΟΛ 1194/5.12.2017** προκύπτουν τα εξής:

"1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, **δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν

είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, **δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.).** Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. [...]".

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1191/1.12.2017**, με την οποία η υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίσθηκαν τα κάτωθι:

" 1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). 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 υπ' όψιν 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 τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη

των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, **η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.**

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία."

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 23.06.2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010, αντιστοίχως, προκύπτουν τα εξής:

Κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/25.06.2012 Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. - Επιχειρησιακή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών - Α' Υποδ/ση Ελέγχων που αφορούσε τον προσφεύγοντα και τον ήδη διενεργηθέντα έλεγχο στις τραπεζικές του καταθέσεις (ημ/νία εισερχ. στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ: 05.07.2012), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εξέδωσε α) την υπ' αριθμ./.../...../2015 εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 2008 και 2009, η οποία τροποποιήθηκε σε υπ' αριθμ./.../...../2015 εντολή ελέγχου μόνο για τη χρήση 2008 (ως περαιωμένη με ν. 3888/2010 και λήψη νέων στοιχείων βάσει άρθρ.68 ν. 2238/1994) και σε υπ' αριθμ./2016 εντολή ελέγχου μόνο για τη χρήση 2009 και β) την υπ' αριθμ./2016 εντολή ελέγχου για τη χρήση 2010. Βάσει της από 13.06.2012 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ και κατόπιν διασταυρώσεων των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντα και των τραπεζικών του καταθέσεων, διαπιστώθηκαν διαφορές οι οποίες λογίσθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (προσαύξηση περιουσίας βάσει άρθρ. 15§3 του ν. 3888/2010).

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους για τις εν λόγω χρήσεις προκύπτουν τα εξής:

- Ο προσφεύγων για τη χρήση 2008 υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθμ./2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, για τη χρήση 2009 υπέβαλε **εκπρόθεσμα** την υπ' αριθμ./2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 (όπου βάσει του υπ' αριθμ. ειδ/σης/2010 εκκαθαριστικού σημειώματος του καταλογίσθηκε φόρος εκπροθέσμου 216,36 €) και για τη χρήση 2010 υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθμ./2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011,
- Δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, λαμβάνοντας υπόψιν και τις πρόσφατες ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ανακρίβειας δηλώσεων, καθόσον αφορμή του υπό κρίση ελέγχου ήταν οι καταθέσεις του προσφεύγοντα σε ημεδαπές τράπεζες για τις οποίες έλαβε γνώση η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ το 2012, οι οποίες, σε κάθε περίπτωση, δεν συνιστούν "νέα" στοιχεία, και
- Δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002 περί εκκρεμών παραβάσεων ΚΒΣ για εικονικά φορολογικά στοιχεία ούτε για κατασχέσεις ανεπίσημων στοιχείων, καθώς σύμφωνα με τις από 23.06.2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ η υπ' αριθμ./21.03.2012 έκθεση κατάσχεσης της ίδιας Δ.Ο.Υ. αφορούσε το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων του προσφεύγοντα που είχε κατασχέσει για λογαριασμό του ΣΔΟΕ.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται εν μέρει δεκτός, καθώς για τις χρήσεις 2008 και 2010 η πενταετής προθεσμία παραγραφής συμπληρώθηκε στις 31.12.2014 για τη χρήση 2008 και στις 31.12.2016 για τη χρήση 2010, και άρα οι υπ' αριθμ./2017 και/2017 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος πρέπει να ακυρωθούν. Αντιθέτως, η εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 01/01 - 31/12/2009), βάσει της υπ' αριθμ./2006 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., ισοδυναμεί με μη υποβολή της εν λόγω δήλωσης, συνεπώς η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για τη χρήση 2009 εκτείνεται στην δεκαπενταετία και άρα, δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Ως προς τον 2ο και 3ο ισχυρισμό:

Επειδή οι εν λόγω ισχυρισμοί αναφέρονται στη χρήση 2008, ο μὲν πρώτος σχετικά με την μη επιτρεπτή, κατά τον προσφεύγοντα, διενέργεια επανελέγχου για την περαιωμένη χρήση 2008 χωρίς την ύπαρξη "νέων" στοιχείων και ο δεύτερος σχετικά με την εσφαλμένη, κατά τον προσφεύγοντα, μη κοινοποίηση του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/2010 ταυτόχρονα με το πρόστιμο του ΚΒΣ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 (χρήσης 2008) πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των ως άνω ισχυρισμών.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15§3 του ν. 3888/2010: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»: «Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 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.

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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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. ..., 5. ..., 6. ...,

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 Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

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.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.

Επειδή με την **ΠΟΛ 1033/2013** διευκρινίσθηκε ότι "[...] Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν ισομερώς** και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο. [...]", ενώ με την **ΠΟΛ 1228/2014** δόθηκαν οι εξής οδηγίες: "[...] Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται **καταρχήν ισομερώς επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων** του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν.4174/2013). [...]".

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στη χρήση 2009 υπάρχουν ορισμένα σφάλματα στο προσάρτημα της οικείας έκθεσης ελέγχου στον πίνακα των τραπεζικών του καταθέσεων και συγκεκριμένα τα εξής:

i) στη γραμμή 18 εμφανίζεται μία κατάθεση ποσού 7.150 € στις 19/03/2009 στην όπου ο προσφεύγων επικαλείται ότι το ορθό ποσό είναι 6.000 € προσκομίζοντας το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2011 (εισερχ. στο ΣΔΟΕ) έγγραφο της ως απάντηση στο υπ' αριθμ. πρωτ./2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ σχετικά με το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού του προσφεύγοντα όπου είναι ο μοναδικός δικαιούχος, και

ii) στις γραμμές 36, 37 και 38 εμφανίζονται τρεις (3) καταθέσεις: ποσού 2.000 € στις 17/08/2009, ποσού 14.000 € στις 26/10/2009 και ποσού 1.000 € στις 10/11/2009 στην ενώ θα έπρεπε να αναγράφεται ότι αυτές έγιναν στην προσκομίζοντας και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2011 (εισερχ. στο ΣΔΟΕ) έγγραφο της ως απάντηση στο υπ' αριθμ. πρωτ./2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ σχετικά με το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού του προσφεύγοντα όπου είναι συνδικαιούχος με την μητέρα του, κα

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των ως άνω στοιχείων, προκύπτει ότι πράγματι στις 19/03/2009 διενεργήθηκαν τέσσερις (4) καταθέσεις στον εν λόγω τραπεζικό λογ/μό του προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα όπου αθροίζουν στο ποσό των 6.000 € (1.950 + 1.900 + 2.100 + 50) αντί του ποσού των 7.150 που αναγράφεται στο παράρτημα 1, συνεπώς το σύνολο των τραπεζικών του καταθέσεων για τη χρήση 2009 πρέπει να περιορισθεί στο ποσό των 170.433 € αντί του ποσού των 171.593 €, ήτοι μειωμένο κατά την εν λόγω διαφορά ποσού 1.150 €.

Επειδή, επιπλέον, οι ως άνω τρεις (3) καταθέσεις εσφαλμένα αναγράφεται ότι πραγματοποιήθηκαν στην , καθώς στις εν λόγω ημερομηνίες δεν υπάρχουν καταθέσεις στο λογ/μό της , ενώ τα ποσά και οι ημερομηνίες αντιστοιχούν σε καταθέσεις που εμφανίζονται στο σύνολο των τραπεζικών κινήσεων του λογ/μού στην

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω και κατόπιν επεξεργασίας των καταθέσεων στους λογ/μούς στην και στην , προκύπτει ότι το συνολικό ποσό καταθέσεων για τη χρήση 2009 είναι 170.433 € και αυτό αναλύεται σε καταθέσεις στην συνολικού ποσού 38.245 € (εσφαλμένα ο προσφεύγων αναφέρει 38.593 €) και σε καταθέσεις στην συνολικού ποσού 132.198 € (εσφαλμένα ο προσφεύγων αναφέρει 131.850 €).

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι στον ως άνω λογ/μό της ήταν συνδικαιούχος με την μητέρα του, συνεπώς, βάσει των ανωτέρω οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης, οι καταθέσεις στον εν λόγω κοινό λογ/μό θα έπρεπε καταρχήν να επιμεριστούν ισομερώς από τον έλεγχο γεγονός που δεν έγινε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καθώς κρίθηκε ότι το σύνολο αυτών αφορούν τον προσφεύγοντα. Ωστόσο, ο έλεγχος των καταθέσεων που αντιστοιχούν στην μητέρα του προσφεύγοντα δεν κρίνεται από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός, το συνολικό ποσό καταθέσεων για τη χρήση 2009 περιορίζεται στο ποσό των 104.344 € (εσφαλμένα ο προσφεύγων αναφέρει 104.518 €) και αυτό αναλύεται σε καταθέσεις στην συνολικού ποσού 38.245 € (εσφαλμένα ο προσφεύγων αναφέρει 38.593 €) και σε καταθέσεις στην συνολικού ποσού 66.099 € [$132.198 \times 1/2$] (εσφαλμένα ο προσφεύγων αναφέρει 65.925 € [$131.850 \times 1/2$]).

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψιν ότι τα έσοδα του προσφεύγοντα για τη χρήση 2009 ήταν 97.210 € (όπως εμφανίζονται στο παράρτημα 2 της έκθεσης ελέγχου και στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κωδ. 304 «Ακαθάριστα έσοδα») και οι τραπεζικές του καταθέσεις 104.344 €, η διαφορά ποσού 7.134 € συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας καθώς ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την πηγή ή αιτία προέλευσής της, συνεπώς φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα.

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 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «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.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν.

4509/2017 περί επεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και δεδομένου ότι το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίζεται εκ νέου στο ποσό των 48.705,77 € (814,90 + 52.376,11 – 4.485,24), ο οφειλόμενος φόρος προσδιορίζεται στο ποσό των 11.272,02 € και άρα, η διαφορά φόρου είναι 2.481,89 €. Συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες Χ 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.978,27 €	1.240,94 €	887,77 €	2.128,72 €	2.128,72 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04.09.2017 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής ως προς τον ισχυρισμό της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για τις χρήσεις 2008 και 2010 και την ακύρωση των υπ' αριθμ./2017 και/2017 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2009 και 2011, αντιστοίχως, και
- την μερική αποδοχή αυτής ως προς τον ισχυρισμό περί αριθμητικού σφάλματος στην από 19/03/2009 τραπεζική κατάθεση και τον επιμερισμό των καταθέσεων στην Τράπεζα Κύπρου ισομερώς μεταξύ του ίδιου, ως συνδικαιούχου, και της μητέρας του, για τη χρήση 2009 και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 ως κάτωθι.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 01/01 – 31/12/2008): Μηδέν
2. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 01/01 – 31/12/2009):

Ποσά σε €		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	41.571,77	113.558,77	71.987,00	48.705,77	7.134,00
	Της συζύγου	16.709,08	16.709,08		16.709,08	
Φόρος	Πιστωτικό					
	Χρεωστικό	3.341,70	30.465,09	27.123,39	5.823,59	2.481,89
Προκαταβολή φόρου		378,39	378,39		378,39	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ		216,36	216,36		216,36	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			32.331,71	32.331,71		
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ					1.240,94	1.240,94
Τόκος άρθρ.53 ΚΦΔ*					887,77	887,77
Σύνολο		3.936,45	63.391,55	59.455,10	8.547,06	4.610,61

* Οι τόκοι έχουν υπολογισθεί από την 01.01.2014 μέχρι την ημ/νία έκδοσης της παρούσας απόφασης

3. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 01/01 – 31/12/2010): Μηδέν

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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.