



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26/01/2017

Αριθμός απόφασης: 270

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου

Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά: α) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (περιόδου 01/01/2006-31/12/2006), β) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007), γ) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (περιόδου 01/01/2008-31/12/2008), δ) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (φορολογικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009) & ε) της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

5. Τις από/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του του, 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:

- ✓ Με την με αριθμό-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 59.427,30€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 71.312,76€, ήτοι συνολικό ποσό **130.740,06€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 (οικονομικό έτος 2007).
- ✓ Με την με αριθμό-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 63.304,43€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 75.965,32€, ήτοι συνολικό ποσό **139.269,75€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008).
- ✓ Με την με αριθμό-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 3.628,08€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 4.353,69€, ήτοι συνολικό ποσό **7.981,77€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009).
- ✓ Με την με αριθμό-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 1.345,21€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.614,25€, ήτοι συνολικό ποσό **2.959,46€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010).
- ✓ Με την με αριθμό-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 12.622,32€, εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.518,39€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 13.857,89€, ήτοι συνολικό ποσό **27.998,60€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012).

Οι ανωτέρω διαφορές φόρου προέκυψαν μετά τη διαπίστωση προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, κατόπιν μερικού ελέγχου γραφείου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει των υπ' αρ./31-12-2014, &/10-5-2016 εντολών του Προϊσταμένου της υπηρεσίας. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), με αριθμό υπόθεσης και ημερομηνία θεώρησης 28-7-2014. Ο έλεγχος της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε κατόπιν των υπ' αριθμ./2011,

...../2012,/2013 & /2014 εντολών για επεξεργασία του με αριθμό/4-5-2011 πληροφοριακού δελτίου που αφορά την εμπλοκή του σε απάτες σχετικές με την πώληση κινητών τηλεφώνων μέσω διαδικτύου, καθώς επίσης και του με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/11-4-2011 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών – Σ.Δ.Ο.Ε.- Κεντρική Υπηρεσία- Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων. Στο πλαίσιο της ανωτέρω έρευνας, η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος (κοινών και ατομικών).

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αξιοποιώντας τα ευρήματα του ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και ελλείπει νέων στοιχείων που θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την αρχική κρίση του ελέγχου, εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη πηγή και αιτία ανά φορολογική περίοδο έχει ως εξής:

Οικονομικό έτος 2007 (Εισοδήματα 01/01/2006-31/12/2006): **152.158,79€**

Οικονομικό έτος 2008 (Εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007): **161.508,72€**

Οικονομικό έτος 2009 (Εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008): **11.535,82€**

Οικονομικό έτος 2010 (Εισοδήματα 01/01/2009-31/12/2009): **5.431,73€**

Οικονομικό έτος 2012 (Εισοδήματα 01/01/2011-31/12/2011): **41.382,47€**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να επανεξεταστούν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007-2008-2009-2010 & 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Τα ποσά τα οποία ανευρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος **αιτιολογούνται πλήρως και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατό να κριθούν ως επαύξηση περιουσίας** από άγνωστη αιτία και να φορολογηθούν ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα κατ' άρθρο 48 παρ. 3 Ν 2238/1994.

Συγκεκριμένα:

Α. Αναφορικά με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 της Δ.Ο.Υ. Ποσά κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος συνολικού ύψους 51.999,32€ και 32.956,44€ αφορούν άτυπες δωρεές από τη γιαγιά (.....) και την μητέρα του (.) αντίστοιχα και ως τέτοιες δεν δύναται να φορολογηθούν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων επικαλείται το γεγονός ότι η γιαγιά του πέραν της δωρεάς του εν λόγω ποσού, προέβη και σε άλλες πράξεις διάθεσης της περιουσίας της προς αυτόν, μεταβιβάζοντάς του την ψιλή κυριότητα μετοχών της, όπως αποδεικνύεται από το από 10-10-2006 «ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΩΣ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ Α.Ε. ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΛΟΓΩ ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΑΙ ΔΩΡΕΑΣ».

Αναφορικά με τους λογαριασμούς υπ' αριθμ. της Τράπεζας και της Τράπεζας, στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται συνδικαιούχος με την αδερφή και τη γιαγιά του αντίστοιχα, επισημαίνεται ότι το όνομά του τέθηκε σε αυτούς για τυπικούς λόγους από τους γονείς του κατά το άνοιγμά τους και για το λόγο αυτό αδυνατεί να παράσχει πληροφορίες για τα ποσά, τα οποία προέκυψαν. Το ότι από τους λογαριασμούς αυτούς προέκυψαν μεταφορές προς κάλυψη υποχρεώσεων του, εξηγείται από το γεγονός ότι κατά το έτος 2007, όπως αποδεικνύεται από προσκομιζόμενο απόσπασμα της υπ' αριθμ .../2012 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων έπεσε θύμα κυκλώματος τοκογλύφων, επανειλημμένα κινδύνευσε η ζωή και η σωματική του ακεραιότητα, με αποτέλεσμα η οικογένειά του να συνδράμει οικονομικά, προκειμένου να τον προστατεύσει και να τον καλύψει.

Β. Αναφορικά με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 της' Δ.Ο.Υ. Στις 17-10-2007, όπως όπως προκύπτει από το προσκομισθέν/17-10-2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων πώλησε και μεταβίβασε προς τη του και της ακίνητο ιδιοκτησίας του επί της οδού έναντι τιμήματος 225.000 €. Η διάθεση αυτή περιουσιακού του στοιχείου, αιτιολογεί πλήρως τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών κατά το έτος αυτό, καθώς το άνω ποσό του καταβλήθηκε σε μετρητά.

Ειδικότερα, σε ότι αφορά τον υπ' αριθμόν λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα, κατά το χρονικό διάστημα από 17-10-2007 έως 30-10-2007, κατατέθηκαν στο λογαριασμό ποσά συνολικού ύψους 46.280€, τα οποία προέρχονται από την πώληση του ως άνω διαμερίσματός του.

Περαιτέρω, ως προς την κίνηση του με αριθμό λογαριασμού του προσφεύγοντος στην Τράπεζα, το ποσό των 73.212€, που κατατέθηκε στον εν λόγω λογαριασμό (διαδοχικά από την 10-05-2007 έως την 09-08-2007), προέρχεται εξ ολοκλήρου από τις αναλήψεις συνολικού ποσού 73.212€, τις οποίες πραγματοποίησε από τον υπ' αριθμ. τηρούμενο στην ... επίσης Τράπεζα κοινό λογαριασμό με τη γιαγιά του Επιπλέον, στο χρονικό διάστημα από 19-10-2007 μέχρι 24-12-2007, κατατέθηκε επίσης στο λογαριασμό αυτό διαδοχικά, πέραν της μισθοδοσίας του, ποσό 29.290€, το οποίο προέρχεται από την πώληση του ως άνω διαμερίσματος.

Τέλος, οι καταθέσεις ποσών στους υπ' αριθμ. ... και λογαριασμούς, οι οποίοι τηρούνταν στην Τράπεζα, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη γιαγιά του, έγιναν αποκλειστικά από την, η οποία απεβίωσε την 14-06-2007.

Γ. Αναφορικά με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της ' Δ.Ο.Υ. Σχετικά με τον

λογαριασμό υπ' αριθμ. της Τράπεζας ο προσφεύγων επαναλαμβάνει το ισχυρισμό που επικαλείται και ανωτέρω, ότι δηλαδή το όνομά του τέθηκε σε αυτούς για τυπικούς λόγους από τους γονείς του κατά το άνοιγμά του και για το λόγο αυτό αδυνατεί να παράσχει πληροφορίες για τα ποσά, τα οποία προέκυψαν. Το ότι από τους λογαριασμούς αυτούς προέκυψαν μεταφορές προς κάλυψη υποχρεώσεων του, εξηγείται από το γεγονός ότι κατά το έτος 2007, ο προσφεύγων έπεσε θύμα κυκλώματος τοκογλύφων, με αποτέλεσμα η οικογένειά του να συνδράμει οικονομικά, προκειμένου να τον προστατεύσει και να τον καλύψει.

Δ. Αναφορικά με τις με αριθμό ...,-2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 & 2012 της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, την 21-09-2009, έλαβε από τη μητέρα του το ποσό των 100.000 €, καθώς της μεταβίβασε τις μετοχές της εταιρίας «.» με δ.τ. «.....».

2. Η διάταξη του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94 δεν δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά.

Στο σύνολο της η προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, έλαβε χώρα σε χρόνο προγενέστερο της έναρξης ισχύος του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν3888/2010, δηλαδή εντός των ετών 2007, 2008 και 2009.

3. Η φορολόγηση περιουσίας την οποία ήδη κατείχε ο προσφεύγων (ρευστοποίηση ακίνητης περιουσίας) ή απέκτησε μέσω άτυπων δωρεών, όπως και ο καταλογισμός υπέρμετρης διοικητικής κύρωσης με την επιβολή του πρόσθετου φόρου του 120%, προσβάλλει ευθέως τόσο την αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, αλλά και την αρχή της αναλογικότητας λόγω του υπέρογκου της επιβάρυνσης.

Αναφορικά με το ισχυρισμό περί μη σύννομης εφαρμογής του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94 για περιόδους πριν τις 30.09.2010.

- **Επειδή**, ο Κώδικας φορολογίας εισοδήματος, που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2238/94, και ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο ορίζει, μεταξύ άλλων τα εξής:
Στο άρθρο 1: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2»
Στο άρθρο 3: «Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.....»
Στο άρθρο 4: «.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό

προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.....».

- **Επειδή**, στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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**, με την ΠΟΛ 1095/29-4-2011 δόθηκαν από την Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινήσεις σχετικά με την ομοιόμορφη εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/10. Συγκεκριμένα, στην εν λόγω απόφαση αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:
«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, 10. **Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010.** 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».
- **Επειδή**, το Β' τμήμα του ΣτΕ (884/2016 απόφαση), αποφάνθηκε σχετικά με την αντισυνταγματικότητα ή μη της αναδρομικής εφαρμογής του β' εδαφίου του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94. Συγκεκριμένα σε απάντηση επί σχετικού προδικαστικού ερωτήματος αναφέρει τα ακόλουθα: «Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, **προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010**, η έννοια δε αυτή **δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου**».
- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος

(ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψιν ότι η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε ορθώς τον νόμο και τις σχετικές εγκυκλίους, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

- **Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικουμένου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε

από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του. Η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής.
- **Επειδή**, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Ν.2238/94 και του Ν.2523/1997
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση τα καταλογιζόμενα ποσά είναι μόνον τα αναγκαία και κατάλληλα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ήτοι την καταβολή του προβλεπόμενου κύριου φόρου εισοδήματος και των προσαυξήσεων, καθώς και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Ειδικότερα, η επιβολή τόσο του κύριου φόρου όσο και του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας συνεπάγονται μεν αυξημένη φορολογική επιβάρυνση στον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας

ωστόσο υπόψη το δημόσιο σκοπό, χάριν του οποίου θεσπίστηκαν οι επιβαρύνσεις αυτές (πάταξη φοροδιαφυγής) δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η ταυτόχρονη επιβολή του φόρου εισοδήματος που δεν αποδόθηκε και αντιστοιχεί στα ανακριβώς δηλωθέντα εισοδήματα σωρευτικώς με προσαυξήσεις, συνιστά δυσανάλογη επέμβαση στην περιουσία του προσφεύγοντος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου κρίνεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ανυπαρξίας περιουσιακής προσαύξησης.

- **Επειδή**, στο άρθρο 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**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή η αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).
- **Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».
- **Επειδή**, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται 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 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 εισοδήματος 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.».

- **Επειδή,** σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «..... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο **δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της.** Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.
- **Επειδή,** 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 ελλείπει 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. 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.)».

- **Επειδή,** με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει **να τεκμηριώνεται επαρκώς**, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ’ ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και **διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών** αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα.....Επιπλέον **ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.** Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.»
- **Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου τόσο από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. όσο και από την Δ.Ο.Υ. ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τηρώντας την αρχή της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψιν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, προσδιόρισε το ύψος της προσαύξησης περιουσίας και του αναλογούντα κυρίου και πρόσθετου φόρου, εφαρμόζοντας τις ισχύουσες διατάξεις με αίσθημα δικαίου.
- **Επειδή,** οι εξηγήσεις του προσφεύγοντος, όσον αφορά την προέλευση των χρημάτων κρίνονται ανεπαρκείς και μη ικανές να τον απαλλάξουν από την υποχρέωση καταβολής του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (άρθρο 48§3 Ν. 2238/94).
Συγκεκριμένα:

➤ **Αναφορικά με την επαύξηση της περιουσίας του το έτος 2006 κατά 152.158,79€:**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ποσά ύψους 51.999,32€ και 32.956,44€, που βρέθηκαν στους λογαριασμούς του αφορούν άτυπες δωρεές της γιαγιά και της μητέρας του προς αυτόν. Ο εν λόγω ισχυρισμός είχε ήδη αποτυπωθεί στο με αρ. πρωτ./10-2-2014 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων του προσφεύγοντος προς την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ, η οποία αποδέχθηκε ότι ένα μέρος των χρημάτων (7.000€ στις 10/10/2006 & 31.756,44 στις 13/10/2006), αφορούν όντως άτυπες δωρεές της γιαγιά του προς αυτόν και δεν συμπεριέλαβε τα ποσά αυτά κατά τον υπολογισμό της προσαύξησης της περιουσίας του. Ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, αναφορικά με το ποσό (44.999,32€), ορθώς δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, που να τον επιβεβαιώνει, όπως δήλωση φόρου δωρεάς, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της γιαγιάς, πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου, βιβλιάρια καταθέσεων, αποδεικτικό μεταφοράς οποιουδήποτε χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό της γιαγιάς στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Τέλος, όσον αφορά, τον επιμέρους ισχυρισμό ότι στους λογαριασμούς της Τράπεζας και της Τράπεζας, το όνομα του προσφεύγοντος τέθηκε από τους γονείς του για τυπικούς λόγους, αυτός επίσης απορρίπτεται δεδομένου ότι από τον λογαριασμό αυτόν εξυπηρετούνταν υποχρεώσεις του ιδίου. Συγκεκριμένα, από το λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς στις 4/7/2007 εκδόθηκε επιταγή ποσού 62.100,00€ το οποίο κατατέθηκε στον λογαριασμό της για κάλυψη χρεών του προσφεύγοντος. Επίσης, στις 12/9/2007 μεταφέρθηκε από τον εν λόγω λογαριασμό, στο λογαριασμό του προσφεύγοντος της ίδιας τράπεζας, ποσό 3.005,00€. Ο έλεγχος σε κάθε περίπτωση επιμέρισε το ποσό των 70.000€ (κατατεθειμένο στην Τράπεζα) στους δύο δικαιούχους, δη τον προσφεύγοντα και την αδελφή του,, κατ' ισομοιρία, βάσει του τραπεζικού τεκμηρίου συγκυριότητας και δεν υπολόγισε ποσό 35.000€ ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα.

Η επίκληση της υπ' αρ./2012 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Κακουρηγημάτων Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά την υπόθεση τοκογλυφίας στην οποία είχε εμπλακεί ο προσφεύγων δεν δύναται να τεκμηριώσει από μόνη της την προέλευση των χρημάτων που βρέθηκαν κατατεθειμένα στο λογαριασμούς του. Εξάλλου η εμπλοκή του προσφεύγοντος σύμφωνα με την κατάθεση του ιδίου στο Εφετείο τοποθετείται χρονικά στις 21/7/2007 (σελ. 22 της απόφασης), με αποτέλεσμα η οικονομική συνδρομή από την πλευρά της οικογένειάς του για την προστασία της σωματικής του ακεραιότητας, σε κάθε περίπτωση να αφορά το έτος 2007 και όχι τη διαπιστωθείσα κατά το έτος 2006 προσαύξηση περιουσίας.

➤ **Αναφορικά με την επαύξηση της περιουσίας του το έτος 2007 κατά 161.508,72€.**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διαδοχικές καταθέσεις από 17/10/2007 έως 30/10/2007 συνολικού ύψους 46.280 προέρχονται από πώληση του ακινήτου του επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, ισχυρισμός ωστόσο που προβάλλεται αναπόδεικτα δεδομένου ότι τα τραπεζικά παραστατικά των καταθέσεων θα αποδείκνυαν το πρόσωπο του καταθέτη (αγοραστή του

ακινήτου). Επιπρόσθετα, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ήδη δέχθηκε ως ποσό που προέρχεται από την πώληση του διαμερίσματος, κατάθεση 30.000,00 ευρώ στις 17/10/2007 η οποία δεν συμπεριλήφθηκε στην προσαύξηση περιουσίας του για το έτος 2007. Περαιτέρω, δεν υπάρχει καμία μεγάλη κατάθεση σε κανέναν από τους λογαριασμούς του προσφεύγοντος που να φαίνεται ότι προέρχεται από την πώληση του συγκεκριμένου διαμερίσματος. Εάν μάλιστα ληφθεί υπόψη η κατάθεση του προσφεύγοντος, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 22 της υπ' αρ./2012 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης, ότι η συγκεκριμένη πώληση ακινήτου ήταν αποτέλεσμα εκβιασμού στην υπόθεση τοκογλυφίας, στην οποία είχε εμπλακεί, και ότι τα χρήματα που είχε λάβει στην πραγματικότητα ήταν πολύ λιγότερα τότε ο εν λόγω ισχυρισμός του καταρρίπτεται. Ο επιμέρους ισχυρισμός ότι το ποσό των 73.212,00€, το οποίο κατατέθηκε στον λογαριασμό της Τράπεζας, προέρχεται εξ' ολοκλήρου από αναλήψεις συνολικού ποσού 73.212,00€ από τον λογαριασμό της ίδιας τράπεζας, αυτός δεν αποδεικνύεται ενώ ο έλεγχος εκτίμησε ότι δεν υπάρχει πλήρης αντιστοίχιση των αναλήψεων και καταθέσεων μεταξύ των δύο λογαριασμών και δεν αφαίρεσε το ανωτέρω ποσό από το ποσό προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντα για το έτος 2007. Η συνεχώς και αδικαιολογήτως επαναλαμβανόμενη διαδικασία, ανάληψης μετρητών και ολικής ή μερικής επανακατάθεσης αυτών, που επικαλείται ο προσφεύγων δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη της υπό κρίση περιόδου, ενώ δεν φαίνεται να συνδέεται με κάποιο έκτακτο πραγματικό γεγονός που να την καθιστούσε αναγκαία ,π.χ. μια μταιωθείσα ή ακυρωθείσα αγορά (ακινήτου ή κινητού στοιχείου).

Τέλος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις ποσών στους υπ' αριθμ. και λογαριασμούς της Τράπεζας, πραγματοποιήθηκαν από την γιαγιά του και όχι από τον ίδιο, χωρίς την προσκόμιση συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων, απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος. Αν μάλιστα συνυπολογιστεί η προχωρημένη ηλικία της γιαγιάς (..... ετών) την εποχή εκείνη και το γεγονός ότι μετά από λίγο καιρό απεβίωσε, τότε θεωρείται μάλλον απίθανο να έχει προβεί η ίδια στις κινήσεις των επίμαχων λογαριασμών.

➤ **Αναφορικά με την επαύξηση της περιουσίας του το έτος 2008 κατά 11.535,82€:**

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί τυπικής του συμμετοχής στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, με συνδικαιούχο την αδερφή του, είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι από τον λογαριασμό αυτόν διαπιστώθηκε ότι εξυπηρετούνταν υποχρεώσεις του ιδίου. Ο έλεγχος σε κάθε περίπτωση καταμέρισε ποσό 70.000€, εκ των καταθέσεων στον ανωτέρω λογαριασμό, εξ' ημισείας στους δύο δικαιούχους βάσει του τραπεζικού τεκμηρίου συγκυριότητας κατ' ισομοιρία και αφαίρεσε ποσό 35.000€ από τις καταθέσεις του προσφεύγοντα, που λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας.

Η επίκληση της υπ' αρ./2012 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά την υπόθεση τοκογλυφίας στην οποία είχε εμπλακεί ο προσφεύγων, δεν δύναται να τεκμηριώσει από μόνη την προέλευση των χρημάτων που βρέθηκαν κατατεθειμένα στο λογαριασμό του, ούτε προκύπτουν συγκεκριμένες καταθέσεις χρημάτων την επίμαχη περίοδο από μέλη της οικογένειάς του προς τον ίδιο.

➤ **Αναφορικά με την επαύξηση της περιουσίας του τα έτη 2009 και 2011 κατά 46.814,20:**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι την 21-09-2009, έλαβε από τη μητέρα του το ποσό των 100.000 ευρώ, καθώς της μεταβίβασε τις μετοχές της εταιρίας «. . . .». Ο φορολογικός έλεγχος ωστόσο για το χρονικό διάστημα που ακολούθησε τη μεταβίβαση των μετοχών, δεν εντόπισε ποσά καταθέσεων , που να πιθανολογείται ότι προέρχονται από την ανωτέρω μεταβίβαση, ούτε προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα έγγραφα που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του, ο οποίος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- **Επειδή**, ο προσφεύγων στο πλαίσιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν εν όλω ή εν μέρει τις επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς», προερχόμενες από άγνωστη πηγή και αιτία.
- **Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω, τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι οι εν λόγω επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις προσαύξησαν ισόποσα την ατομική του περιουσία στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης της προσαύξησης της περιουσίας της στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αρ.2016 ενδικοφανούς προσφυγής
του με Α.Φ.Μ.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Φορολογική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006
(Οικονομικό έτος 2007)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	59.427,30€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	71.312,76€

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	130.740,06€
---	--------------------

Φορολογική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
(Οικονομικό έτος 2008)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	63.304,43€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	75.965,32€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	139.269,75€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
(Οικονομικό έτος 2009)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.628,08€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.353,69€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	7.981,77€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
(Οικονομικό έτος 2010)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.345,21€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.614,25€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	9.663,30€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011
(Οικονομικό έτος 2012)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	12.622,32€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	13.857,89€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.518,39€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	27.998,60€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.