



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 04 / 09 / 2017

Αριθμός Απόφασης **4496**

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **.../04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Μονάχου Γερμανίας, επί της οδού st., κατά των από **.../03/2017** και αριθμούς,, και, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2009, 2010, 2011** και **2013** αντίστοιχα, καθώς και των από **.../03/2017** και αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011** οικον. ετών **2011** και **2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και της από **.../03/20017** έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **.../04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **.../03/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./0/1119/...-08-2016 **εντολή ελέγχου γραφείου** του προϊσταμένου του ΚΕ-ΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2009 – 2013 στον προσφεύγοντα, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 – 19 και 48 § 3 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των δεδομένων των ψηφιακών δίσκων (CD) που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμ. **ΑΒΜ: ΕΟΕ/2013** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του κατά τα ανωτέρω έτη, επειδή ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος λογαριασμών από τους οποίους απεστάλησαν στο εξωτερικό χρηματικά **εμβάσματα**.

Συγκεκριμένα, μετά από τις υπ' αριθμ. **Α.Β.Μ. ΟΙΚ. ΕΙΣ. ΠΕ/05-09-2012** και/2013 παραγγελίες του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και κατόπιν του με αρ. πρωτ./...-06-2015 εγγράφου, διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...-02-2014 εντολής ελέγχου από την ίδια ως άνω υπηρεσία, μερικός φορολογικός έλεγχος στον πατέρα του προσφεύγοντος για τα οικ. έτη 2001 έως και 2013, με αιτία ελέγχου τα χρήματα που είχαν αποσταλεί στο εξωτερικό από κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων και συγκεκριμένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονται στους ως άνω ψηφιακούς δίσκους, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2008 έως 31/12/2012. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους σύμφωνα με τα δεδομένα των ψηφιακών δίσκων, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή του ΚΕΦΟΜΕΠ ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από .../03/2017 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων θεωρήθηκε ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού (Γερμανίας) τα έτη **από 2008 έως 2012**, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. Προσαύξηση περιουσίας, η οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχεται:

Οικονομικό Έτος	Προσαύξηση περιουσίας	
	Συνολικά ποσά	που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2009	8.200,00 €	4.100,00 €
2010	92.100,00 €	46.050,00 €
2011	109.100,00 €	41.550,00 €
2012	0,00 €	0,00 €
2013	7.000,00 €	3.500,00 €
Σ ύ ν ο λ ο	216.400,00 €	95.200,00 €

2. Προσδιορισμός ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατείχε ιδιοκατοικούμενη ιδιόκτητη μονοκατοικία στην Τρικάλων, επιφανείας κυρίων χώρων 283 τ.μ και βοηθητικών χώρων 115 τ.μ, η οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχεται:

Οικονομικό Έτος	2009	2010	2011	2012	2013
Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικημένη κύρια κατοικία και έως δύο δευτερεύουσες κατοικίες	7.092,16€	7.092,16€	32.040,00€	42.960,00€	42.960,00€
Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ., τα σκάφη αναψυχής και τις αμοιβές πληρωμάτων, τα αεροσκάφη και ελικόπτερα Ι.Χ., τις σπίνες και τα δίδακτρα ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων					
Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων, σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών, κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας, ακινήτων, την ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης, τις δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών και την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων					
Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης			3.000,00€	3.000,00€	3.000,00€
Σ ύ ν ο λ ο	7.092,16€	7.092,16€	35.040,00€	45.960,00€	45.960,00€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις ακόλουθες πράξεις:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2009	354,61 €	425,53 €	780,14 €	
2	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2010	10.942,50 €	13.131,00 €	24.073,50 €	
3	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2011	9.189,00 €	11.026,80 €	20.215,80 €	
4	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2013	11.426,80 €	10.055,58 €	21.482,38 €	
5	 -.../03/2017	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011	831,00 €	997,20 €	1.828,20 €	
6	 -.../03/2017	Εισφ. Αλληλεγγύης	2013	919,20 €	808,90 €	1.728,10 €	
Σύνολα				33.663,11 €	36.445,01 €	70.108,12 €	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση επί τα βελτίω** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Μη επιτρεπτή **αναδρομική εφαρμογή** από τη Φορολογική Αρχή της διατάξεως του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010 περί «προσαυξήσεως περιουσίας»,
2. Μη νόμιμη η **αντιστροφή του βάρους της απόδειξης** από τη φορολογική Διοίκηση
3. Δεν έπρεπε να εφαρμοστεί η **ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας** ή να εφαρμοστεί αυτή κατά το ήμισυ (από δευτερεύουσα κατοικία),
4. Ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2004 – 2011, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση στη συνέχεια της παρούσας.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της αναδρομικής εφαρμογής των διατάξεων άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010.

Επειδή ο προσφεύγων με τον **1^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν.3888/2010, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος,

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **78 § 2** του **Συντάγματος** «Φόρος ή οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε»,

Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η προστασία των φορολογουμένων, οι οποίοι θα πρέπει σε ένα Κράτος Δικαίου να γνωρίζουν εκ των προτέρων τις συνέπειες των πράξεων που σκοπεύουν να επιχειρήσουν και να εμπιστεύονται ότι η σύννομη διαγωγή τους θα έχει τις συνέπειες που προέβλεπε ο σχετικός νόμος, με βάση τον οποίο είχαν λάβει την απόφασή τους (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 134). Από το γράμμα της διάταξης προκύπτει ότι η απαγόρευση καλύπτει μόνο την αναδρομική επιβολή ή επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης. Συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικότητας φόρου σε περιπτώσεις διενέργειας φορολογικού ελέγχου, κοινοποίησης φύλλου ελέγχου ή πράξης καταλογισμού εντός των ορίων του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, με την εφαρμογή των κανόνων φορολογικού δικαίου που ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **23 § 1** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα» και με τις διατάξεις του άρθρου **39** του **ίδιου νόμου** ότι «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις»,

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] 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». Εξάλλου, ο προσφεύγων είχε δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα οικονομικά έτη, να δηλώσει την οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας του, προκειμένου να φορολογηθεί σε καθένα από τα έτη αυτά, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής,

Επειδή όπως έχει κριθεί με την Απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων – **σκέψη 14** – «Επειδή το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Σκοπός της απαγόρευσης αυτής είναι **η ασφάλεια του δικαίου** και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3174/2014), ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία. Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανόμενης της επαύξησης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο. Όσον αφορά **το αντικείμενο του φορολογικού βάρους**, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του ύψους της υποκείμενης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής). Συνεπώς, καταλαμβάνει και τους κανόνες που εισάγουν ειδικές ρυθμίσεις καθορισμού της βάσης επιβολής, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι ήδη προκύπτουν, κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή και σαφή, από το νομοθετικό πλαίσιο του οικείου φόρου, στο μέτρο που τέτοιες ρυθμίσεις, οι οποίες δεν αποκλείεται να λαμβάνουν και τη μορφή τεκμηρίων ύπαρξης ορισμένης φορολογητέας ύλης (λ.χ. λόγω δαπανών), συνιστούν κατ' ουσίαν τμήμα της κανονιστικής ρύθμισης του αντικείμενου του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 4355/1985, 2785/1985, Ολομ. 2860/2003). Αντίθετα, νομοθετικές διατάξεις που δεν μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς (τουλάχιστον ενός εκ) των προαναφερόμενων στοιχείων ήδη προβλεπόμενου φόρου, όπως είναι εκείνες που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της».

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

2. Επί του ισχυρισμού περί της μη νόμιμης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική Διοίκηση

Επειδή ο προσφεύγων με τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν.3888/2010, μεταθέτει το βάρος της απόδειξης από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο και μάλιστα σε υποθέσεις στις οποίες αυτός καλείται να προσκομίσει στοιχεία για τους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ακόμα και πέραν της δεκαετίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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»,

Περαιτέρω, στη σχετική **Αιτιολογική Έκθεση** του **ν.3888/2010** αναφέρεται χαρακτηριστικά «... 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 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 εισοδή-

ματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα “λογίζεται”, εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ.Οικ ΠΟΛ 1095/2011, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. ... 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 επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 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.... 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, σύμφωνα με την αριθ. Δ12Α 1164337 ΕΞ2014/11-12-2014 εγκύκλιο του Υπ.Οικ, διευκρινίστηκε ότι «... 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,...»

Επειδή με το με αρ πρωτ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν επιπλέον και τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξηση της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο φορολογικός έλεγχος έλαβε υπόψη του την ως άνω ΠΟΛ.1095/2011 για την διεξαγωγή του ελέγχου η οποία ερμηνεύει το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010, που με την σειρά του καθορίζει ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα την προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, δηλαδή το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994.

Επειδή όπως έχει κριθεί με την Απόφαση του ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(σκέψη 7): «... ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωσ-

τε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, ... κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, 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, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 - πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, ... 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, κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)»

(σκέψη 8): «... 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 προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνθήτως δυσχερώς εντοπίσιμη. [...] 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, [...], πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης ...»

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

3. Επί των ισχυρισμών της εσφαλμένης εφαρμογής των αντικειμενικών δαπανών που προβλέπονται από το άρθρο 16 του ν. 2238/1994

Επειδή από την έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2008 – 2012 ήταν **φορολογικός κάτοικος εξωτερικού** (ως σελ. 20 της έκθεσης) και φορολογείτο κατά τα έτη αυτά για το παγκόσμιο εισόδημά του στη Γερμανία, από τον έλεγχο δε προέκυψε ότι **απέκτησε πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα** από προσαύξηση περιουσίας, δηλαδή εισόδημα που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, και ως εκ τούτου **έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 16 – 19 του ν. 2238/1994**, μη εφαρμοζόμενης της εξαίρεσης του άρθρου 16 § η του ίδιου νόμου, για τη μη εφαρμογή της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης και της δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, δεδομένου ότι ο προσφεύγων απέκτησε πραγματικό εισόδημα.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις διέθετε μία **μονοκατοικία στην Τρικάλων, επιφανείας κυρίων χώρων 283 τ.μ και βοηθητικών χώρων 115 τ.μ,**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **16 § 1** του **ν. 2238/1994**, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου **4 § 1** του **ν. 3091/2002** (Α' 330) και ίσχυαν κατά το **οικ. έτος 2009**, ορίζονταν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία: **α)** Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τετραγωνικών μέτρων και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, όπως αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο (2). Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος,...», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου **22 § 2** του **ίδιου νόμου** ότι: «Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων: **α)** Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό 20% (είκοσι τοις εκατό) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία. **β)** Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). **γ)** Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετραγωνικό μέτρο	Συντελεστής
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 έως 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 έως 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

δ) Του συντελεστή παλαιότητας. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος. Οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή».

Επειδή περαιτέρω, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου **16 § 1** του **ν. 2238/1994**, τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου **3 § 2** του **ν. 3842/2010** (Α' 58) όπως ίσχυαν κατά το **οικ. έτος 2011**, στις οποίες ορίζονταν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: **α)** Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με πενήντα (50) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με ογδόντα (80) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν πενήντα (150) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τριακόσια (300) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. ... Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%), ... **β)** Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'», ενώ μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 1** του **ν. 3986/2011** (Α' 152), ορίζονται για τα **οικ. έτη 2012 και επόμενα**, τα ακόλουθα: «Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: **α)** Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών

χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). **β)** Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικιών ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω κατοικία **ήταν κενή**, αφού το διάστημα που επισκεπτόταν την Ελλάδα φιλοξενούνταν στην οικία του πατέρα του, προσκομίζει δε και επικαλείται τους λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος της ΔΕΗ για τις περιόδους 18/11/09-19/03/10 και 18/07/12-16/11/2012 (**σχετ. 2**), απ' όπου προκύπτει η κατανάλωση ρεύματος σε διάστημα τριών ετών ανέρχεται σε 4.715 kw, καθώς και τους λογαριασμούς ύδρευσης (**σχετ. 3**) απ' όπου προκύπτει η κατανάλωση 37 κυβικών στο διάστημα από 01/07/2009 – 31/12/2012, πλην όμως, από τα στοιχεία του φακέλου καθώς και από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω κατοικία ιδιοχρησιμοποιείτο κατά τα ελεγχόμενα έτη, δεδομένου ότι αυτή ήταν κατάλληλα εξοπλισμένη με έπιπλα και ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να τη χρησιμοποιήσει και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του πρέπει να **απορριφθεί** (έγγραφο Υ.Ο 1039444ΠΕ/757/Α0012/13-03-2008).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 4 και 5) προκύπτει ότι στον προσφεύγοντα προσδιορίστηκε **τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας** για το οικον. έτος **2009** ποσού **7.092,16€**, για το οικον. έτος **2011** ποσού **32.040€**, και για τα οικον. έτη **2012** και **2013** ποσού **42.960€**,

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω κατοικία αποτελεί γι' αυτόν **δευτερεύουσα και όχι κύρια κατοικία**, δεδομένου ότι ως φορολογικός κάτοικος Γερμανίας η κύρια κατοικία του ήταν στην αλλοδαπή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι «το πρόσωπο **έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του**. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες ...», δηλαδή κατοικία ενός προσώπου είναι ο τόπος στον οποίο αυτό με την πραγματική του εγκατάσταση κατέστησε το σταθερό κέντρο των βιοτικών του σχέσεων. Κατά κανόνα το κέντρο αυτό επιλέγει η βούληση του προσώπου. Προς απόκτηση δε τέτοιας εκούσιας κατοικίας απαιτείται πραγματική (σωματική) εγκατάσταση (corpus) και η εγκατάσταση να γίνει με σκοπό μονιμότητας (animus) (**Γνωμ. ΝΣΚ 5109/1982, ΠΟΛ 175/24-08-1982**).

Επειδή για τους μόνιμους κατοίκους αλλοδαπής που έχουν την κύρια κατοικία τους στην αλλοδαπή, οποιαδήποτε ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κατοικία από αυτούς στην Ελλάδα, αποτελεί δευτερεύουσα κατοικία τους (**έγγραφο Υ.Ο 1039444ΠΕ/757/Α0012/13-03-2008**).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, πρέπει σύμφωνα με τα ανωτέρω, να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι η κύρια κατοικία του είναι στην Αλλοδαπή και η κατοικία που διατηρεί στην Ελλάδα (..... Τρικάλων) αποτελεί δευτερεύουσα (εξοχική) κατοικία, δεν ασκεί δε επιρροή ότι ο προσφεύγων στα οικ. έτη 2009, 2012 και 2013 στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, δήλωσε την εν λόγω κατοικία ως κύρια και ότι την ιδιοκατοικεί για ένα μήνα.

Ως εκ τούτου, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 16 § 1 περ. β' και 22 § 2 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το οικ. έτος 2009, το τεκμαρτό εισόδημα από την ιδιοκατοίκηση της δευτερεύουσας (εξοχικής) κατοικίας του, υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη τους ακόλουθους συντελεστές: Επιφάνεια οικοδομής: 283 τ.μ + (115 τ.μ x 20%) = 306 τ.μ, Τιμή Εκκίνησης: 430€, διορθωτικός συντελεστής 1,10, παλαιότητα 0,70. Έτσι, το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα ιδιοκατοίκησης κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας ανέρχεται στο ποσό των 7.092,16€ [ήτοι: (306 x 430 x 1,10 x 0,70) x 3,5% = 3.546,08€ x 2] και το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα ιδιοκατοίκησης δευτερεύουσας (εξοχικής) κατοικίας ανέρχεται στο ποσό των 1.773,04€ [ήτοι: 7.092,16 x 3/12], δεδομένου ότι το τεκμαρτό μίσθωμα της εξοχικής κατοικίας υπολογίζεται για τρεις (3) μήνες το έτος.

Με βάση τις διατάξεις του άρθρων 16 § 1 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα **οικον. έτη 2011 και επόμενα**, όπου προβλέπεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα από την ιδιοκατοίκηση της δευτερεύουσας κατοικίας ορίζεται στο 1/2 του ποσού της κύριας κατοικίας, τα σχετικά ποσά,

πρέπει να διαμορφωθούν ως ακολούθως: Για το οικ. έτος **2011** στο ποσό των **16.020€** (ήτοι: 32.040€ x ½) και για τα οικ. έτη **2012** και **2013** στο ποσό των **21.480€**, (ήτοι: 42.960€ x ½) και το συνολικό τεκμαρτό εισόδημα, μετά την προσθήκη του ποσού των 3.000€ για την ελάχιστη δαπάνη διαβίωσης, στο ποσό των **19.020€** και **24.480€** αντίστοιχα.

4. Ως προς την καταλογισθείσα Προσαύξηση Περιουσίας

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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 εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... **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 χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, **απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία**, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και **να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων**, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων **17 και 18 του ΚΦΕ**. **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.... **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 περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **1)** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. **2)** Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΕ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. **3)** Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η

μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6) Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7) Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ).

8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίζει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακαθίθεται μέρος αυτών» δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία,

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

(Σκέψη 7) ..., ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... Επομένως, 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. ..., 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

(Σκέψη 8) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., 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 βά-

ρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνθήως 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. ...

(Σκέψη 9) ..., Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου,

Επειδή η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική Αρχή καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα, βάσει πρωτογενών καταθέσεων σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετέχουν ως συνδικαιούχοι ο ίδιος και ο πατέρας του, εξαιρέσε δε τις εγγραφές αρχικών καταθέσεων κάτω των 1.000€ ανεξάρτητα από το πλήθος των συνδικαιούχων.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ του προσφεύγοντος και επιπλέον το γεγονός ότι είναι κάτοικος εξωτερικού και υποβάλει φορολογική δήλωση για το παγκόσμιο εισόδημά του στη Γερμανία, όπως δε προκύπτει από την από 13/09/2016 βεβαίωση του Φοροτεχνικού – Δικηγορικού γραφείου (σχετ. 7), τα δηλωθέντα στη Γερμανία εισοδήματά του για τα έτη από 2006 έως 2015, υπερβαίνουν το ποσό των 100.000€ ετησίως, καθώς και των προσκομισθέντων δελτίων εισαγωγής συναλλάγματος (ήτοι στις 22/02/2000 ποσού 130.000DM, στις 05/06/2000 ποσού 70.000DM, και το Νοέμβριο του έτους 2000 ποσού 80.000DM), γίνεται δεκτό σύμφωνα με τα δεδομένα της **λογικής και της κοινής πείρας**, ότι **τα κατωτέρω ποσά δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, λόγω του ύψους αυτών:**

Έτος	α/α	Τράπεζα	Λογαρια-σμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Σύνολο κατάθεσης	Δεκτά από τον έλεγχο	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαι-ούχοι	Αναλογούντα ποσά κατάθεσης
2008	2	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	16/07/2008	2.000,00 €	0,00 €	2.000,00 €	2	1.000,00 €
2009	4	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****540	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	20/02/2009	2.000,00 €	0,00 €	2.000,00 €	2	1.000,00 €
2009	6	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****541	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	11/03/2009	2.000,00 €	0,00 €	2.000,00 €	2	1.000,00 €
2010	11	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****542	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	11/03/2010	2.000,00 €	0,00 €	2.000,00 €	2	1.000,00 €
2010	12	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****543	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	13/04/2010	2.000,00 €	0,00 €	2.000,00 €	2	1.000,00 €
2012	19	ΕΘΝΙΚΗ	****131	--	16/08/2012	2.000,00 €	0,00 €	2.000,00 €	2	1.000,00 €
Σύνολα						12.000,00 €	0,00 €	12.000,00 €		6.000,00 €

Ως εκ τούτου από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας, πρέπει να αφαιρεθούν τα κατωτέρω ποσά ανά οικονομικό έτος:

Από το οικ.έτος **2009** ποσό **1.000€** (αναλογία της με α/α 2 κατάθεσης)

Από το οικ.έτος **2010** ποσό **2.000€** (αναλογία των με α/α 4 και 6 καταθέσεων)

Από το οικ.έτος **2011** ποσό **2.000€** (αναλογία των με α/α 11 και 12 καταθέσεων)

Από το οικ.έτος **2013** ποσό **1.000€** (αναλογία της με α/α 19 κατάθεσης)

5. Επί των ισχυρισμών περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/1994

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/1994, για τις κατωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση ήτοι:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συνδίκαιοι	Αναλογούντα ποσά
1	2008	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	11/01/2008	3.000,00 €	2	1.500,00 €
3	2008	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	08/12/2008	3.200,00 €	2	1.600,00 €
5	2009	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	23/02/2009	4.000,00 €	2	2.000,00 €
7	2009	ΑΓΡΟΤΙΚΗ	****212	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ	19/05/2009	52.000,00 €	2	26.000,00 €
8	2009	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	08/09/2009	2.100,00 €	2	1.050,00 €
9	2009	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ	02/10/2009	11.000,00 €	2	5.500,00 €
10	2009	ΑΓΡΟΤΙΚΗ	****212	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ	23/12/2009	19.000,00 €	2	9.500,00 €
13	2010	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	11/06/2010	2.100,00 €	2	1.050,00 €
14	2010	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	10/08/2010	20.000,00 €	2	10.000,00 €
16	2010	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	****539	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ	18/08/2010	60.000,00 €	2	30.000,00 €
17	2010	ΑΓΡΟΤΙΚΗ	****212	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ	25/08/2010	10.000,00 €	2	5.000,00 €
18	2012	ΕΘΝΙΚΗ	****131	--	13/08/2012	5.000,00 €	2	2.500,00 €
Σύνολα						191.400,00 €		95.700,00 €

5.1 Κατάθεση α/α 16 της 18/08/2010 στο λογ. ****539 της Εμπορικής ποσού 60.000€

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 20-21) προκύπτει ότι «βάσει του απαντητικού υπομνήματος του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκε πως στις 13/08/2010 στον λογαριασμό Νο ****722 της "....." πραγματοποιήθηκε ανάληψη ποσού 13.000 €. Από την αιτιολογία που περιλαμβάνεται στο επεξεργασθέν CD, προκύπτει πως πρόκειται για κατάθεση μετρητών. Έτσι, ο έλεγχος δέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου πως πρόκειται για χρηματικό ποσό που μετέφερε ο ίδιος από τη Γερμανία,... μεταβάλλεται το αποτέλεσμα του ελέγχου διότι ο έλεγχος δέχεται την προέλευση πίστωσης ύψους 13.000 € στις 18/08/2010 και την αφαιρεί από τις καταλογιζόμενες τραπεζικές εγγραφές, ...», περαιτέρω δε, προκύπτει ότι «δύο (2) εκ των καταλογιζόμενων καταθέσεων, αφορούν κατάθεση επιταγών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο»

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία** ισχυριζόμενος ότι η εν λόγω κατάθεση προέρχεται από χρήματα που είχε φέρει από το εξωτερικό το διάστημα 2008 - 2010 καταθέτοντας αυτά στο λογαριασμό που διατηρεί στην Εθνική τράπεζα, από το λογαριασμό δε αυτό ανέλαβε στις **16/08/2010** το ποσό των 60.000€ με την υπ' αριθμ. ******71-3** τραπεζική επιταγή (**σχετ. 8**), την οποία κατέθεσε στον επίμαχο λογαριασμό της Εμπορικής, μαζί με μετρητά ποσού 13.000€, όπως προκύπτει από το συνημμένο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας (**σχετ. 9**). Επιπλέον ισχυρίζεται ότι στις **29/06/2009** εισέπραξε από την Εθνική Ασφαλιστική το ποσό των **34.652,37€**, ως παροχή λήξεως ασφάλισης που είχε στην εν λόγω ασφαλιστική εταιρεία (**σχετ. 10**).

Επειδή τα ανωτέρω προσκομισθέντα **νέα στοιχεία εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή** (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα: «Για την εν λόγω εγγραφή, ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφο τραπεζικής επιταγής ύψους 60.000€ της ΕΤΕ επικαλούμενος μεταφορά ποσού από τηρούμενο λογαριασμό της ΕΤΕ, σε τηρούμενο λογαριασμό της Εμπορικής. Ωστόσο, από τις τραπεζικές κινήσεις που έχει στη διάθεσή της η Υπηρεσία μας (οπτικός δίσκος τραπεζικών εγγραφών) δεν προκύπτει χρέωση λογαριασμού του ελεγχόμενου κατά το ποσό των 60.000€ στις 16/08/2010. Έτσι, προκύπτει σαφώς πως για την έκδοση της εν λόγω τραπεζικής επιταγής αντλήθηκε το ποσό των 60.000€ από τραπεζικό λογαριασμό που δεν εμπεριέχεται στον οπτικό δίσκο (CD) που επεξεργάστηκε ο έλεγχος, ούτε προσκομίστηκε από τον ελεγχόμενο αντίγραφο κινήσεων αυτού, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για το εάν πρόκειται για φορολογηθέν ή νομίμως απαλλαγθέν του φόρου σχημα-

τισθέν κεφάλαιο. Επίσης ο ελεγχόμενος επικαλείται είσπραξη ποσού 34.652,37€, χωρίς να προσδιορίζει τον τραπεζικό λογαριασμό που κατατέθηκαν, δεδομένου πως ούτε αυτή η πίστωση εμπεριέχεται στον επεξεργασθέν οπτικό δίσκο»,

Επειδή από τις αιτιολογημένες απόψεις της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, που συντάχθηκαν αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή **νέα στοιχεία**, προκύπτει ότι για την ως άνω επίμαχη πίστωση ποσού **60.000€**, τα προσκομισθέντα **νέα στοιχεία** κρίθηκαν **μη ικανοποιητικά**, δεδομένου ότι από την επεξεργασία των νέων αυτών στοιχείων, **δεν προέκυψε χρέωση του εν λόγω ποσού στην ως άνω ημερομηνία, σε κα-
νένα από τους ελεγχόμενους λογαριασμούς, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία
μας, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, (Α' 170)** όπου 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», ο εδώ ισχυρισμός του πρέπει να **απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

5.2 Κατάθεση α/α 7 της 15/9/2009 στο λογ. **212 της Αγροτικής ποσού 52.000€**

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 17-21) προκύπτει ότι για την εν λόγω πίστωση, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία και ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε αυτές ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994.

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία** ισχυριζόμενος ότι η εν λόγω κατάθεση προέρχεται από χρήματα που είχε φέρει από το εξωτερικό το διάστημα 2008 - 2010 καταθέτοντας αυτά στο λογαριασμό που διατηρεί στην Αγροτική τράπεζα, προσκομίζει δε και επικαλείται το σχετικό παραστατικό κατάθεσης της τράπεζας (σχετ. 11),

Επειδή το ανωτέρω προσκομισθέν **νέο στοιχείο εξετάστηκε από την αρμόδια φορολογική Αρχή** (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα: «Για την εν λόγω εγγραφή ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφο καταθετηρίου (σχ. 11). Από το προσκομισθέν παραστατικό προκύπτει πως πρόκειται για κατάθεση ποσού 12.000 € σε μετρητά και 40.000 € με επιταγή. Ωστόσο δεν προσκομίζονται επιπλέον στοιχεία, ούτε για την προέλευση της επιταγής, ούτε για τη σύνδεση των 12.000 € με τις επικαλούμενες κινήσεις του Γερμανικού τραπεζικού ιδρύματος»,

Επειδή από τις αιτιολογημένες απόψεις της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, που συντάχθηκαν αφού ελήφθη υπόψη το ως άνω προσκομισθέν με την ενδικοφανή προσφυγή **νέο στοιχείο**, προκύπτει ότι για την επίμαχη πίστωση ποσού **52.000€**, τα προσκομισθέντα **νέα στοιχεία** κρίθηκαν **μη ικανοποιητικά**, δεδομένου ότι από την επεξεργασία των νέων αυτών στοιχείων, **δεν προέκυψε η προέλευση του ποσού της επιταγής που κατατέθηκε στον επίμαχο
λογαριασμό ύψους 40.000€, ούτε οποιαδήποτε σύνδεση του ποσού της κατάθεσης
μετρητών ύψους 12.000€ με ανάληψη από άλλο τραπεζικό λογαριασμό του, άποψη την
οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου
65 του ν. 4174/2013, (Α' 170) όπου ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσ-
διορισμού 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», ο εδώ ισχυρισμός του πρέπει να απορ-
ριφθεί ως αναπόδεικτος**.

5.3 Κατάθεση α/α 10 της 23/12/2009 στο λογ. **212 της Αγροτικής ποσού 19.000€**

5.4 Κατάθεση α/α 17 της 25/08/2010 στο λογ. **212 της Αγροτικής ποσού 10.000€**

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 17-21) προκύπτει ότι για τις εν λόγω πιστώσεις, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία και ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε αυτές ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994.

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία** ισχυριζόμενος ότι οι εν λόγω καταθέσεις προέρχονται από χρήματα που είχε φέρει από

το εξωτερικό το διάστημα 2008 - 2010 καταθέτοντας αυτά στο λογαριασμό που διατηρεί στην Αγροτική τράπεζα, προσκομίζει δε και επικαλείται τα σχετικά παραστατικά κατάθεσης της τράπεζας (σχετ. 12) και (σχετ. 13),

Επειδή τα ανωτέρω προσκομισθέντα **νέα στοιχεία εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή** (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα: Για τις εν λόγω εγγραφές «δεν προσκομίζονται στοιχεία που να συνδέουν τα κατατιθέμενα ποσά με τις επικαλούμενες κινήσεις του Γερμανικού τραπεζικού ιδρύματος»,

Επειδή από τις αιτιολογημένες απόψεις της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, που συντάχθηκαν αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή **νέα στοιχεία**, προκύπτει ότι για τις ως άνω επίμαχες πιστώσεις, τα προσκομισθέντα **νέα στοιχεία κρίθηκαν μη ικανοποιητικά**, δεδομένου ότι από την επεξεργασία των νέων αυτών στοιχείων, **δεν προέκυψε οποιαδήποτε σύνδεση των ποσών που κατατέθηκαν με μετρητά, με αναλήψεις από άλλο τραπεζικό λογαριασμό του, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας**, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, (Α' 170) όπου 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», οι εδώ ισχυρισμοί του πρέπει να **απορριφθούν ως αναπόδεικτοι**.

Επειδή για τις λοιπές διαφορές εισοδήματος, είτε προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή είτε όχι, για τις οποίες δεν γίνεται αναφορά στην παρούσα απόφαση, ισχύουν όπως αναφέρονται στην από .../03/2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 26/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Μονάχου Γερμανίας, επί της οδού st. ..., και την **τροποποίηση** των από .../03/2017 και αριθμούς,, και, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών 2009, 2010, 2011 και 2013 αντίστοιχα, καθώς και των από 14/03/2017 και αριθμούςκαιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011** οικον. ετών 2011 και 2013 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Α. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2009 (εισοδήματα 1/1-31/12/2008)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		4.100,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		1.000,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		3.100,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2010 (εισοδήματα 1/1-31/12/2009)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		46.050,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		2.000,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		44.050,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2011 (εισοδήματα 1/1-31/12/2010)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		41.550,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		2.000,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		39.550,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2013 (εισοδήματα 1/1-31/12/2012)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		3.500,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		1.000,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		2.500,00 €

Προσαύξηση Περιουσίας οικ. ετών 2009 - 2013							
Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης	
		Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
2009	2008	4.100,00 €	0,00 €	1.000,00 €	0,00 €	3.100,00 €	0,00 €
2010	2009	46.050,00 €	0,00 €	2.000,00 €	0,00 €	44.050,00 €	0,00 €
2011	2010	41.550,00 €	0,00 €	2.000,00 €	0,00 €	39.550,00 €	0,00 €
2013	2012	3.500,00 €	0,00 €	1.000,00 €	0,00 €	2.500,00 €	0,00 €
Σύνολο		95.200,00 €	0,00 €	6.000,00 €	0,00 €	89.200,00 €	0,00 €

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2009

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			4.100,00 €		3.100,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			4.100,00 €		3.100,00 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ			4.100,00 €		3.100,00 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	7.092,16 €		2.992,16 €			
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	7.092,16 €		7.092,16 €		3.100,00 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	7.092,16 €		7.092,16 €		3.100,00 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	7.092,16 €	7.092,16 €	3.100,00 €	-3.992,16 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		354,61 €	155,00 €	155,00 €
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			425,53 €	186,00 €	186,00 €
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		780,14 €	341,00 €	341,00 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2010

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			46.050,00 €		44.050,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			46.050,00 €		44.050,00 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ			46.050,00 €		44.050,00 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ			46.050,00 €		44.050,00 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			46.050,00 €		44.050,00 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων		46.050,00 €	44.050,00 €	44.050,00 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		10.942,50 €	10.167,50 €	10.167,50 €
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			13.131,00 €	12.201,00 €	12.201,00 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Συμψηφισμός					
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		24.073,50 €	22.368,50 €	22.368,50 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2011

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			41.550,00 €		39.550,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			41.550,00 €		39.550,00 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ			41.550,00 €		39.550,00 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ			41.550,00 €		39.550,00 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			41.550,00 €		39.550,00 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων		41.550,00 €	39.550,00 €	39.550,00 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		9.189,00 €	8.438,00 €	8.438,00 €
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			11.026,80 €	10.125,60 €	10.125,60 €
Μείον: Έκπτωση φόρου (Υποβολή μέσω Internet κλπ)					
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		20.215,80 €	18.563,60 €	18.563,60 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ.
Εισόδημα επιβολής εισφοράς Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων		41.550,00 €	39.550,00 €	39.550,00 €
	της συζύγου				
Συντελεστής Εισφοράς	Ατομικό & τέκνων		2%	2%	
	της συζύγου				
Εισφορά Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων		831,00 €	791,00 €	791,00 €
	της συζύγου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			997,20 €	949,20 €	949,20 €
Σύνολο Έκτακτης εισφοράς για καταβολή			1.828,20 €	1.740,20 €	1.740,20 €

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			3.500,00 €		2.500,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			3.500,00 €		2.500,00 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ			3.500,00 €		2.500,00 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	6.580,00 €		42.460,00 €		21.980,00 €	
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	6.580,00 €		45.960,00 €		24.480,00 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	6.580,00 €		45.960,00 €		24.480,00 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ.
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	6.580,00 €	45.960,00 €	24.480,00 €	17.900,00 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	145,12 €	11.571,92 €	3.862,62 €	3.717,50 €
Προκαταβολή φόρου		177,38 €	177,38 €	177,38 €	
Τέλη χαρτί/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου		5,80 €	5,80 €	5,80 €	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 88%			10.055,58 €	3.271,40 €	3.271,40 €
Μείον: Έκπτωση φόρου (Υποβολή μέσω Internet κλπ)					
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	328,30 €	21.810,68 €	7.317,20 €	6.988,90 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ.
Εισόδημα επιβολής εισφοράς Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων	6.580,00 €	45.960,00 €	24.480,00 €	17.900,00 €
	της συζύγου				
Συντελεστής Εισφοράς	Ατομικό & τέκνων		2%	2%	
	της συζύγου				
Εισφορά Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων		919,20 €	489,60 €	489,60 €
	της συζύγου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 88%			808,90 €	430,85 €	430,85 €
Σύνολο Έκτακτης εισφοράς για καταβολή			1.728,10 €	920,45 €	920,45 €

Γ. Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με βάση την παρούσα απόφαση

Καταλογιζόμενα Ποσά Εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά εισοδήματος	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Σύνολο
1	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2009	3.100,00€	155,00€	186,00€	341,00€
2	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2010	44.050,00€	10.167,50€	12.201,00€	22.368,50€
3	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2011	39.550,00€	8.438,00€	10.125,60€	18.563,60€
4	 -.../03/2017	Φόρου Εισοδήματος	2013	2.500,00€	3.717,50€	3.271,40€	6.988,90€
5	 -.../03/2017	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011		791,00€	949,20€	1.740,20€
6	 -.../03/2017	Εισφ. Αλληλεγγύης	2013		489,60€	430,85€	920,45€
Σύνολα				89.200,00€	23.758,60€	27.164,05€	50.922,65€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.