



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **16/03/2017**

Αριθμός απόφασης: **2036**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16.11.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, κατοίκου Βιλλίων Αττικής, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2004 - 31/12/2004	21.637,44 €
2		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2005 - 31/12/2005	132,00 €
3		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2008 - 31/12/2008	118,80 €
4		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	1.235,35 €
5		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	808,08 €
6		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	1.211,11 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13.10.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.11.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 9.835,20 €, πλέον 11.802,24 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 21.637,44 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 60,00 €, πλέον 72,00 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 132,00 €.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 54,00 €, πλέον 64,80 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 118,80 €.

4) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 604,80 €, πλέον 616,89 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, πλέον 13,66 € επιβάρυνσης φόρου, ήτοι συνολικού ποσού 1.235,35 €.

5) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 521,98 €, πλέον 281,87 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, πλέον 4,23 € φόρου λόγω εκπροθέσμου, ήτοι συνολικού ποσού 808,08 €.

6) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 680,40 €, πλέον 530,71 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 1.211,11 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν επί τη βάσει της από 13.10.2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά τις φορολογικές περιόδους (έτη) 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2005-31.12.2005, 01.01.2008-31.12.2008, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, με την προσθήκη εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και, κατά περίπτωση, διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσες περιόδους	Φορολογητέο εισόδημα (προ έκπτωσης δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2004-31.12.2004	16.326,58 €	42.807,80 €
01.01.2005-31.12.2005	17.151,55 €	17.351,55 €
01.01.2008-31.12.2008	21.236,92 €	21.436,92 €
01.01.2011-31.12.2011	18.306,67 €	20.546,67 €
01.01.2012-31.12.2012	15.359,63 €	17.539,63 €
01.01.2013-31.12.2013	14.663,41 €	17.183,41 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
- 2.) Πλημμελής αιτιολογία ως προς το καταλογιζόμενο ως (δήθεν) πρωτογενή κατάθεση για τις χρήσεις 2005 και 2008 ποσό των 200,00 €.
- 3.) Πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων ως προς τα καταλογιζόμενα ως (δήθεν) πρωτογενείς καταθέσεις για τις χρήσεις 2011-2013 ποσά.
- 4.) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 15 παρ. 3 ΚΦΕ ως προς τη μεταφορά χρηματικών ποσών μεταξύ λογαριασμών του ίδιου δικαιούχου.

- 5.) Πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων ως προς την αγορά ενός ακινήτου το 2004.
- 6.) Πλημμελής αιτιολογία ως προς τη (δήθεν) πρωτογενή κατάθεση 3.250,00 € το 2004.
- 7.) Παράβαση ουσιώδους τύπου.
- 8.) Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 και 34 και 72 ν. 4174/2013.
- 9.) Παραγραφή του δικαιώματος της Διοίκησης για επιβολή φόρου.
- 10.) Παράβαση του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος, του άρθρου 6 και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ ως προς την αναδρομική επιβολή υποχρέωσης επιμέλειας.
- 11.) Παράβαση του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος, του άρθρου 6 και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ ως προς την επιβολή υπέρογκου πρόσθετου φόρου.
- 12.) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας - Παράβαση του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι, μολοντί παρείχε εγγράφως εξηγήσεις επί των διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, που του κοινοποιήθηκαν με το υπ' αριθμ./2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με τις προσβαλλόμενες πράξεις και τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επικυρώνονται οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου που περιλαμβάνονται στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, χωρίς όμως να διατυπώνεται ρητή απορριπτική κρίση επί των παρασχεθείσων εξηγήσεων (ισχυρισμών) και των προσκομιζόμενων αποδεικτικών μέσων ούτε, πολύ περισσότερο, οποιαδήποτε αιτιολόγηση της απόρριψής τους και χωρίς καν να γίνεται στοιχειώδης μνεία αυτών. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τη διατύπωση της από 13.10.2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στη σελ. 12 προκύπτει ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας δεν τροποποίησε τα συμπεράσματά του κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ./10.10.2016 έγγραφων εξηγήσεων του προσφεύγοντος επί του υπ' αριθμ. πρωτ./9.9.2016 (ημερομηνία επίδοσης 16.9.2016) σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, αλλά ενέμεινε στις απόψεις του και στα συμπεράσματά του, από το γεγονός δε αυτό συνάγεται ότι απέρριψε τις παρασχεθείσες εξηγήσεις (ισχυρισμούς) του και θεώρησε ως μη επαρκή προς πλήρη απόδειξη των ισχυρισμών του τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά μέσα, χωρίς να απαιτείται ειδική αιτιολόγηση προς τούτο, από τη στιγμή που η αιτιολογία απόρριψής τους προκύπτει με σαφήνεια, όπως αναλύεται διεξοδικά παρακάτω κατά την εξέταση των λοιπών επιμέρους λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, από τη συνδυασμένη ανάγνωση της από 13.10.2016 υπό κρίση

έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και της υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, στην οποία αυτή ρητά βασίζεται και της οποίας τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα νομίμως συνεκτίμησε και νομίμως υιοθέτησε, αφού είχαν εξαχθεί κατόπιν αρμοδίως διενεργηθέντος ελέγχου (της υιοθέτησης αυτής συνιστώσας εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης), και χωρίς να απαιτείται ειδική μνεία αυτών (των εξηγήσεων/ισχυρισμών και των προσκομιζόμενων αποδεικτικών μέσων), πολλώ δε μάλλον αφού από καμιά διάταξη της ισχύουσας νομοθεσίας, κατεξοχήν δε εκείνη του άρθρου 28 ν. 4174/2013, δεν προκύπτει υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να διατυπώνει ρητή απορριπτική κρίση επί των παρασχεθεισών εξηγήσεων (ισχυρισμών) και των προσκομιζόμενων αποδεικτικών μέσων του ελεγχόμενου/φορολογουμένου και αιτιολόγηση της απόρριψής τους με ειδική μνεία αυτών, αν η αιτιολογία των εκδοθεισών (ήδη προσβαλλόμενων) πράξεων είναι σαφής, ειδική και επαρκής ως προς α) τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις περιστάσεις (πραγματική βάση) και β) τις εφαρμοστέες διατάξεις (νομική βάση), όπως εν προκειμένω η προκύπτουσα βάσει της από 13.10.2016 υπό κρίση έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και της υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους δεύτερο, τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, στον υπ' αριθμ./-73 κοινό λογαριασμό της συζύγου του προσφεύγοντοςμε τον προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος εμφανίζονται, μεταξύ άλλων, οι παρακάτω μη δικαιολογημένες πιστώσεις: α) για το έτος (χρήση) 2005 πίστωση ποσού 200,00 €, β) για το έτος (χρήση) 2008 πίστωση ποσού 300,00 €, γ) για το έτος (χρήση) 2011 πιστώσεις συνολικού ποσού 2.240,00 €, δ) για το έτος (χρήση) 2012 πιστώσεις συνολικού ποσού 2.180,00 € και ε) για το έτος (χρήση) 2013 πιστώσεις συνολικού ποσού 2.520,00 €.

Επειδή, με τους δεύτερο, τρίτο και τέταρτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με τις υπ' αριθμ./2016,/2016,/2016,/2016 και/2016 προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκαν σε βάρος του διαφορές φόρων και πρόσθετοι φόροι για (δήθεν)

πρωτογενείς καταθέσεις στον ως άνω υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος ύψους α) 200,00 € για το 2005, β) 200,00 € για το 2008, γ) 2.240,00 € για το 2011, δ) 2.180,00 € για το 2012 και ε) 2.520,00 € για το 2013 αντίστοιχα, πλην όμως τα εν λόγω χρηματικά ποσά δεν αποτελούσαν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά προέρχονταν από μεταφορά χρηματικών ποσών από τον υπ' αριθμ.-37 άτοκο λογαριασμό του μισθοδοσίας στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος στον υπ' αριθμ.-73 προσωπικό του έντοκο λογαριασμό στην ίδια τράπεζα, κάτι που είχε αναφέρει αναλυτικά στις υπ' αριθμ. πρωτ./10.10.2016 έγγραφες εξηγήσεις του επί του υπ' αριθμ. πρωτ./9.9.2016 (ημερομηνία επίδοσης 16.9.2016) σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας (και συγκεκριμένα στις σελ. 7-9 αυτών), προσκομίζοντας προς απόδειξη του ισχυρισμού του αυτού εκτυπώσεις των ως άνω στοιχείων των τραπεζικών λογαριασμών του με επισυναπτόμενες τις καταστάσεις αναλυτικής κίνησης αυτών (σχετικά 11 και 12). Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι αναληθώς προβάλλεται ότι ο υπ' αριθμ.-37 λογαριασμός του προσφεύγοντος στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος είναι άτοκος, όπως προκύπτει σαφώς από την προσκομιζόμενη εκτύπωση των αναλυτικών κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού, α) σ' ό,τι αφορά στην πίστωση ποσού 200,00 € στον ως άνω υπ' αριθμ.-73 κοινό (και όχι προσωπικό, όπως αναληθώς προβάλλει ο προσφεύγων) λογαριασμό της συζύγου τουμε τον ίδιο τον προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος το 2005, από την προσκομιζόμενη εκτύπωση των αναλυτικών κινήσεων του υπ' αριθμ.-37 λογαριασμού δεν προκύπτει καμία μεταφορά χρηματικού ποσού 200,00 €, είτε ολόκληρου είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό το 2005 και μάλιστα κατά την κρίσιμη ημερομηνία που φαίνεται ως πραγματοποιηθείσα η υπό κρίση κατάθεση (18.1.2005), ενώ εξάλλου ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, αναφέροντας (επικαλούμενος) συγκεκριμένα στοιχεία, και ειδικότερα συγκεκριμένες επιμέρους ημερομηνίες και συγκεκριμένα επιμέρους ποσά, και προσκομίζοντας συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα, τον προβαλλόμενο στο τέλος του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμό του, ότι δηλαδή το υπό κρίση ποσό των 200,00 € το ανέλαβε στη διάρκεια του 2005, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, από τον υπ' αριθμ.-37 λογαριασμό και το κατέθεσε στη διάρκεια του ίδιου έτους, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό, β) σ' ό,τι αφορά στην πίστωση ποσού 200,00 € στον ως άνω υπ' αριθμ.-73 κοινό (και όχι προσωπικό, όπως αναληθώς προβάλλει ο προσφεύγων) λογαριασμό της συζύγου τουμε τον ίδιο τον προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος το 2008, από την προσκομιζόμενη εκτύπωση των αναλυτικών κινήσεων του υπ' αριθμ.-37 λογαριασμού δεν προκύπτει καμία μεταφορά χρηματικού ποσού 200,00 €, είτε ολόκληρου είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό το 2008, ενώ εξάλλου ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, αναφέροντας (επικαλούμενος) συγκεκριμένα στοιχεία, και ειδικότερα συγκεκριμένες επιμέρους ημερομηνίες και συγκεκριμένα επιμέρους ποσά, και προσκομίζοντας συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα, τον προβαλλόμενο στο τέλος του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμό του, ότι δηλαδή το υπό κρίση ποσό των 200,00 € το ανέλαβε στη διάρκεια του 2008, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, από τον υπ' αριθμ.

.....-37 λογαριασμό και το κατέθεσε στη διάρκεια του ίδιου έτους, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό, γ) σ' ό,τι αφορά στις πιστώσεις συνολικού ποσού 2.240,00 € στον ως άνω υπ' αριθμ.-73 κοινό (και όχι προσωπικό, όπως αναληθώς προβάλλει ο προσφεύγων) λογαριασμό της συζύγου του με τον ίδιο τον προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος το 2011, από την προσκομιζόμενη εκτύπωση των αναλυτικών κινήσεων του υπ' αριθμ.-37 λογαριασμού δεν προκύπτει καμία μεταφορά χρηματικού ποσού 2.240,00 €, είτε ολόκληρου είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό το 2011 (τα μεταφερόμενα στις 31.8.2011 και στις 30.9.2011 από τον υπ' αριθμ.-37 λογαριασμό ποσά ύψους 126,42 € και 126,38 € αντίστοιχα δεν προκύπτει ούτε από την προσκομιζόμενη εκτύπωση των αναλυτικών κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού ούτε από κανένα άλλο από τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα στοιχεία ή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προς ποιο λογαριασμό μεταφέρονται), ενώ εξάλλου ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, αναφέροντας (επικαλούμενος) συγκεκριμένα στοιχεία, και ειδικότερα συγκεκριμένες επιμέρους ημερομηνίες και συγκεκριμένα επιμέρους ποσά, και προσκομίζοντας συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα, τον προβαλλόμενο στο τέλος του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμό του, ότι δηλαδή το υπό κρίση ποσό των 2.240,00 € το ανέλαβε στη διάρκεια του 2011, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, από τον υπ' αριθμ.-37 λογαριασμό και το κατέθεσε στη διάρκεια του ίδιου έτους, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό, δ) σ' ό,τι αφορά στις πιστώσεις συνολικού ποσού 2.180,00 € στον ως άνω υπ' αριθμ.-73 κοινό (και όχι προσωπικό, όπως αναληθώς προβάλλει ο προσφεύγων) λογαριασμό της συζύγου του με τον ίδιο τον προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος το 2012, από την προσκομιζόμενη εκτύπωση των αναλυτικών κινήσεων του υπ' αριθμ.-37 λογαριασμού δεν προκύπτει καμία μεταφορά χρηματικού ποσού 2.180,00 €, είτε ολόκληρου είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό το 2012, ενώ εξάλλου ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, αναφέροντας (επικαλούμενος) συγκεκριμένα στοιχεία, και ειδικότερα συγκεκριμένες επιμέρους ημερομηνίες και συγκεκριμένα επιμέρους ποσά, και προσκομίζοντας συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα, τον προβαλλόμενο στο τέλος του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμό του, ότι δηλαδή το υπό κρίση ποσό των 2.180,00 € το ανέλαβε στη διάρκεια του 2012, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, από τον υπ' αριθμ.-37 λογαριασμό και το κατέθεσε στη διάρκεια του ίδιου έτους, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό, και ε) σ' ό,τι αφορά στις πιστώσεις συνολικού ποσού 2.520,00 € στον ως άνω υπ' αριθμ.-73 κοινό (και όχι προσωπικό, όπως αναληθώς προβάλλει ο προσφεύγων) λογαριασμό της συζύγου του με τον ίδιο τον προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος το 2013, από την προσκομιζόμενη εκτύπωση των αναλυτικών κινήσεων του υπ' αριθμ.-37 λογαριασμού δεν προκύπτει καμία μεταφορά χρηματικού ποσού 2.520,00 €, είτε ολόκληρου είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό το 2013, ενώ εξάλλου ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, αναφέροντας (επικαλούμενος) συγκεκριμένα στοιχεία, και ειδικότερα συγκεκριμένες επιμέρους ημερομηνίες και συγκεκριμένα επιμέρους ποσά, και προσκομίζοντας συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα, τον προβαλλόμενο στο τέλος του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμό του, ότι δηλαδή το υπό κρίση ποσό των

2.520,00 € το ανέλαβε στη διάρκεια του 2013, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, από τον υπ' αριθμ.-37 λογαριασμό και το κατέθεσε στη διάρκεια του ίδιου έτους, είτε ολόκληρο είτε τμηματικά, στον υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό. Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι δεύτερος, τρίτος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2005-31.12.2005, 01.01.2008-31.12.2008, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013: *«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.»* Με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εδάφιο β', σύμφωνα με το οποίο: *«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 προσθήκη του ως άνω νέου εδαφίου του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 με το ν. 3888/2010 δεν καθιερώθηκε νέα πηγή εισοδήματος και με αυτή την έννοια δε φορολογήθηκε το πρώτον, από το χρονικό σημείο έναρξης της ισχύος της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 και εφεξής, κάποιο νέο τυχόν είδος εισοδήματος, αλλά απλώς καθορίστηκε, όπως ορθά επισημαίνεται με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1095/2011 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, που παραπέμπει κατά τούτο στην Εισηγητική Έκθεση επί της νέας αυτής διάταξης, *«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.»* Από την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, δηλαδή **πριν** την προσθήκη του νέου εδαφίου, θα μπορούσε ήδη, όπως ορθά διευκρινίστηκε με την ως άνω ερμηνευτική εγκύκλιο, *«να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά»*, κάτι που επιβεβαιώθηκε και με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης).

Επειδή, με τους δεύτερο και τρίτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω ότι με τις υπ' αριθμ./2016, /2016,/2016,/2016 και/2016 προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκαν σε βάρος του διαφορές φόρων και πρόσθετοι φόροι για (δήθεν) πρωτογενείς καταθέσεις στον ως άνω υπ' αριθμ.-73 λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος ύψους α) 200,00 € για το 2005, β) 200,00 € για το 2008, γ) 2.240,00 € για το 2011, δ) 2.180,00 € για το 2012 και ε) 2.520,00 € για το 2013 αντίστοιχα, πλην όμως, και σε κάθε περίπτωση, ο εις βάρος του καταλογισμός είναι εσφαλμένος, διότι ουδόλως συνυπολογίστηκαν κατά τον υπολογισμό των

εισοδημάτων του οι επιστροφές φόρου, τα αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά των ίδιων και των προηγούμενων χρήσεων και τα δάνεια που είχε λάβει. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, αναφέροντας (επικαλούμενος) συγκεκριμένα στοιχεία, και ειδικότερα συγκεκριμένες επιμέρους ημερομηνίες και συγκεκριμένα επιμέρους ποσά, και προσκομίζοντας συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα, το ότι οι ως άνω υπό κρίση πιστώσεις προέρχονται πράγματι από (συνίστανται πράγματι σε) επιστροφές φόρου (σημειωτέον δε ότι από τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα έγγραφα και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε μόνο από την εκκαθάριση των δηλώσεων του ΦΕΦΠ οικονομικών ετών 2003 (χρήση 2002), 2005 (χρήση 2004), 2011 (χρήση 2010) και 2013 (χρήση 2012) επιστροφή ΦΕΦΠ και συγκεκριμένα ποσών 1.406,85 €, 641,78 €, 25,15 € και 56,39 € αντίστοιχα) ή/και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά των χρήσεων, εντός των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι πιστώσεις, ή/και των προηγούμενων χρήσεων ή/και δάνεια που έλαβε. Δεν τίθεται δε ζήτημα, όπως νόμω αβάσιμα υπολαμβάνει και ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αν τα ποσά των επιστροφών φόρου, τα αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά των χρήσεων, εντός των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι πιστώσεις, ή/και των προηγούμενων χρήσεων και των ληφθέντων δανείων συνυπολογίστηκαν κατά τον υπολογισμό των εισοδημάτων του (κατά τούτο, επίσης νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι στις υπ' αριθμ./2016,/2016 και/2016 προσβαλλόμενες πράξεις τα εισοδήματά του των χρήσεων 2011, 2012 και 2013 παρατίθενται μειωμένα σε σχέση με το συνολικό εισόδημά του με την έννοια ότι δεν έχουν προστεθεί στο παρατιθέμενο στις εν λόγω πράξεις ως δηλωθέν εισόδημά του τα ποσά που φορολογούνται αυτοτελώς, κι αυτό γιατί εν προκειμένω **δεν τίθεται ζήτημα κάλυψης** των υπό κρίση πιστώσεων από εισοδήματα του προσφεύγοντος γενικά, είτε υπαχθέντα σε φορολογία εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις είτε αυτοτελώς φορολογούμενα, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων, αλλά στις προσβαλλόμενες πράξεις προστίθεται η μη δικαιολογηθείσα προσαύξηση της περιουσίας του κατά τα ποσά των εν λόγω πιστώσεων στο συνολικό ποσό του φορολογούμενου με τις γενικές διατάξεις εισοδήματός του **στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994** και συνεπώς ορθά δεν αναγράφονται στις προσβαλλόμενες πράξεις τα ποσά των αυτοτελώς φορολογουμένων εισοδημάτων του), αλλά αν οι συγκεκριμένες ως άνω υπό κρίση πιστώσεις που εμφανίζονται στον υπ' αριθμ.-73 κοινό λογαριασμό της συζύγου του με τον ίδιο στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος **συνίστανται πράγματι σε** (και **όχι αν απλώς καλύπτονται από**, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων) υπαχθέντα σε φορολογία (φορολογούμενα/φορολογηθέντα με οποιεσδήποτε διατάξεις ή απαλλασσόμενα) ή σε μη υποκείμενα σε φορολογία ποσά (π.χ. επιστροφές φόρου, αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά των ίδιων και των προηγούμενων χρήσεων, ληφθέντα δάνεια) ή όχι, με άλλα λόγια πρόκειται για έλεγχο **στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994**. Από τη στιγμή που ο προσφεύγων δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει από πού προέρχονται (την πηγή/προέλευσή τους) οι εν λόγω πιστώσεις και συγκεκριμένα το ότι συνίστανται σε υπαχθέντα σε φορολογία (φορολογούμενα/φορολογηθέντα με οποιεσδήποτε διατάξεις ή απαλλασσόμενα) ή σε μη υποκείμενα σε φορολογία ποσά, συνήχθη ότι αυτές προέρχονται από μη δηλωθέντα εισοδήματά του, συνεπώς συνιστούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, που προσαυξάνει τα λοιπά εισοδήματά

του των ετών 2005, 2008, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα **κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994** (έμμεση απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα και με τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης)), και του καταλογίστηκε ο αναλογών ΦΕφπ πλέον των νόμιμων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων. Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «*Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2001-31.12.2001, 01.01.2002-31.12.2002, 01.01.2003-31.12.2003 και 01.01.2004-31.12.2004: «*Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) [...]. β) [...]. γ) **Αγορά [...] ακινήτων [...].** Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. [...]. δ) [...]. ε) [...]. **στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.** [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1-2 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «*1. **Η διαφορά** μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, **προσαυξάνει** τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές*

επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου **ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης**. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: **α) Πραγματικά εισοδήματα** τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. [...]. **β)** Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. **γ)** Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. **δ)** [...]. **ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.** **στ)** Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. **ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφωνισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1-3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2001-31.12.2001, 01.01.2002-31.12.2002 και 01.01.2003-31.12.2003: «1. 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 ή καταβαλλόμενο μίσθωμα για δευτερεύουσα κατοικία, γενικώς, εφόσον.... **β)** Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους του αυτοκινήτου και της

συμμετοχής της τεκμαρτής αυτής δαπάνης στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς, ως ακολούθως: Φορολογήσιμοι ίπποι αυτοκινήτου: μέχρι [...] 14 – Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (σε δραχμές [για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2001-31.12.2001]): [...] 7.000.000 / (σε ευρώ [για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2002-31.12.2002 και 01.01.2003-31.12.2003]): [...] 20.500. Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη από κάθε επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος της πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό: [...]. Σε περίπτωση απόκτησης [...] με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η τεκμαρτή δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) μέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. [...]. 3. Το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο όταν η πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν είναι μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη, όπως αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά. Η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από τους υπόχρεους οι οποίοι: α) [...]. στ) Συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλλουν οι συγγενείς αυτοί οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές. [...]. Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των ισχυρισμών και τα αποδεικτικά στοιχεία του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «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.» Με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εδάφιο β΄, σύμφωνα με το οποίο: «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 προσθήκη του ως άνω νέου εδαφίου του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 με το ν. 3888/2010 δεν καθιερώθηκε νέα πηγή εισοδήματος και με αυτή την έννοια δε φορολογήθηκε το πρώτον, από το χρονικό σημείο έναρξης της ισχύος της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 και εφεξής, κάποιο νέο τυχόν είδος εισοδήματος, αλλά απλώς καθορίστηκε, όπως ορθά επισημαίνεται με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1095/2011 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, που παραπέμπει κατά τούτο στην Εισηγητική Έκθεση επί της νέας αυτής διάταξης, «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.» Από την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, δηλαδή **πριν** την προσθήκη του νέου εδαφίου, θα μπορούσε ήδη, όπως ορθά διευκρινίστηκε με την ως άνω ερμηνευτική εγκύκλιο, «να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά», κάτι που επιβεβαιώθηκε και με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, ο προσφεύγων προέβη το 2004 στην αγορά ενός οικοπέδου, το οποίο απέκτησε με το υπ' αριθμ. 16.122/6.11.2004 πωλητήριο συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου, καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των 44.679,74 € (40.262,03 € τίμημα + 3.424,29 € φόρος μεταβίβασης ακινήτου + 412,60 € αμοιβή δικηγόρου + 580,82 € τέλη και δικαιώματα συμβολαιογράφου = 44.679,74 €), πλην όμως δε δήλωσε τη σχετική αγορά στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα: α) τις βεβαιώσεις αποδοχών του για τις περιόδους 01.01.1992-31.12.1992, 01.01.1993-31.12.1993, 01.01.1994-31.12.1994, 01.01.1995-31.12.1995, 01.01.1996-31.12.1996 και 01.01.2001-31.12.2001 από το Δήμο Βιλίων, β) τις δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 1997-2005, γ) τα εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕΠ οικονομικών ετών 2002, 2004 και 2005, δ) κατάσταση (πίνακα) προσδιορισμού κεφαλαίου που σχηματίζεται από δηλωθέντα εισοδήματα και λοιπά χρηματικά ποσά για τα οικονομικά έτη 1993-2005, ε) το υπ' αριθμ. πρωτ. 18/09.03.2016 έγγραφο (γνωστοποίηση) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (κατάστημα Ερυθρών), σύμφωνα με το οποίο «*την 10-09-1987 ανοίχθηκε στο κατάστημα της Τράπεζάς μας στα Βίλλια ο κοινός λογαριασμός ταμιευτηρίου με αριθμό με τους παρακάτω συνδικαιούχους,*», στ) την εκτύπωση στοιχείων του υπ' αριθμ.-31 κοινού τραπεζικού λογαριασμού του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και τη συνημμένη κατάσταση αναλυτικής κίνησής του, ζ) την εκτύπωση στοιχείων του υπ' αριθμ.-37 ατομικού τραπεζικού λογαριασμού του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και τη συνημμένη κατάσταση αναλυτικής κίνησής του, η) την εκτύπωση στοιχείων του υπ' αριθμ.-73 κοινού τραπεζικού λογαριασμού του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και τη συνημμένη κατάσταση αναλυτικής κίνησής του, θ) έγγραφο της Διεύθυνσης Μεταφορών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Δυτικής Αττικής περί ιδιόκτητου αυτοκινήτου του.

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε σε βάρος του διαφορά φόρου και πρόσθετος φόρος λόγω, μεταξύ άλλων, (δήθεν) μη δήλωσης στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος δαπάνης ύψους 44.679,74 € για την αγορά με το προαναφερθέν υπ' αριθμ. 16.122/6.11.2004 πωλητήριο συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου ενός

οικοπέδου, το σκεπτικό όμως αυτό είναι παντελώς εσφαλμένο, καθώς είχε προβεί σε όλες τις νόμιμες δηλώσεις για την εν λόγω αγορά, το ως άνω δε ποσό των 44.679,74 € για την αγορά του ακινήτου το κατέβαλε από μη αναλωθέντα εισοδήματα των προηγούμενων ετών ύψους 45.600,78 €, όπως αποδεικνύεται από τον πίνακα μη αναλωθέντων εισοδημάτων του και τα αναφερθέντα στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης υπό (α)-(γ) αποδεικτικά μέσα (βεβαιώσεις αποδοχών, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕΦΠ) που προσκομίζει προς απόδειξη του ισχυρισμού του αυτού. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεν επικαλείται, κατ' ουσίαν, για την αγορά του υπό κρίση ακινήτου ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, πλην όμως ορθά, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 15, 17 (και κυρίως εκείνες των περ. γ' και στ'), 19 (και κυρίως εκείνη της παρ. 1) και 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη πράξη και τη συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της **προσαύξησε τα δηλωθέντα** με την υπ' αριθμ./15.5.2005 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων εισοδήματα του προσφεύγοντος, μεταξύ άλλων, **κατά το ποσό των 23.231,22 €** (διαφορά τεκμαρτής δαπάνης για αγορά ακινήτου και τοκοχρεολυτική απόσβεση απόσβεση δανείων/πιστώσεων ή χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών για αγορά μη καταναλωτικών αγαθών, η οποία προκύπτει ως εξής: **16.326,58 €** [σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων φορολογούμενων με τις γενικές διατάξεις (κωδικοί 301 + 915 + 101 της δήλωσης)] + **3.250,00 €** [αδικαιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις κατ' άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 (μη δηλωθείσες στη δήλωση)] = **19.576,58 €** [σύνολο εισοδημάτων χρήσης 2004] – **(44.679,74 €** [δαπάνη αγοράς ακινήτου (μη δηλωθείσα στη δήλωση)] + **1.283,58 €** [δαπάνη για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων κ.λπ. (κωδικός 727 της δήλωσης)] =) **45.963,32 €** [σύνολο δαπανών άρθρων 16 και 17 ν. 2238/1994] = **26.386,74 €** [διαφορά τεκμαρτής δαπάνης] – **3.155,52 €** [ποσά απαλλασσόμενα/φορολογούμενα αυτοτελώς της χρήσης 2004 (κωδικός 659 της δήλωσης)] = **23.231,22 €** [διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται στα δηλωθέντα εισοδήματα της χρήσης]) και υπολόγισε τον προκύπτοντα (αναλογούνται), λόγω της προσθήκης της ως άνω διαφοράς, ΦΕΦΠ με βάση τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και τελικά την προκύπτουσα διαφορά ΦΕΦΠ σε σχέση με τον οφειλόμενο, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. δήλωσης ΦΕΦΠ/15.5.2005 και υπ' αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005, ΦΕΦΠ και το σχετικό πρόσθετο, επ' αυτής της διαφοράς, φόρο λόγω ανακρίβειας της σχετικής υποβληθείσας δήλωσης, γιατί **το ποσό των μη αναλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος δεν ανερχόταν στο ποσό των 45.600,78 €, όπως ισχυρίζεται ο ίδιος, αλλά στο ποσό των -5.372,87 €**. Συγκεκριμένα: 1) για τις περιόδους 01.01.1992-31.12.1992, 01.01.1993-31.12.1993, 01.01.1994-31.12.1994, 01.01.1995-31.12.1995, 01.01.1996-31.12.1996, 01.01.1997-31.12.1997, 01.01.1998-31.12.1998, 01.01.1999-31.12.1999 και 01.01.2002-31.12.2002 τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά μέσα, δηλαδή α) οι βεβαιώσεις αποδοχών του για τις περιόδους 01.01.1992-31.12.1992, 01.01.1993-31.12.1993, 01.01.1994-31.12.1994, 01.01.1995-31.12.1995 και 01.01.1996-31.12.1996 από το Δήμο Βιλίων και β) οι δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών

ετών 1997-2001 και 2003, δεν αποτελούν επαρκή αποδεικτικά μέσα προς πλήρη απόδειξη του ποσού των φορολογούμενων ή απαλλασσόμενων εισοδημάτων που απέκτησε κατά τα έτη αυτά, ώστε να μπορούν να υπολογιστούν με ακρίβεια τα τυχόν συνολικά ποσά μη αναλωθέντος κεφαλαίου για τα έτη αυτά, καθώς δεν προσκομίζονται, παράλληλα και κυρίως, και τα εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕΦΠ των αντίστοιχων οικονομικών ετών 1993-2001 και 2003, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αποδειχθεί αν τα εμφανιζόμενα στις ως άνω βεβαιώσεις αποδοχών και τα δηλούμενα στις ως άνω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ποσά πράγματι φορολογήθηκαν, ώστε να μπορούν να ληφθούν υπόψη για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 19 ν. 2238/1994, ούτε αν τυχόν ο προσφεύγων φορολογήθηκε για κάποια από τα εν λόγω οικονομικά έτη με βάση τις περί τεκμηρίων διατάξεις (άρθρα 15-17) του ν. 2238/1994, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει ενδεχομένως για τα έτη αυτά ποσό μη αναλωθέντος κεφαλαίου, και συνεπώς **για τις περιόδους (χρήσεις) 1992-2000 και 2002 δεν μπορούν να γίνουν δεκτά ποσά μη αναλωθέντος κεφαλαίου**, απορριπτομένου ως ουσία αβάσιμου, κατά το μέρος αυτό, του ως άνω υπό κρίση αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, 2) από τα προσκομιζόμενα εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕΦΠ οικονομικών ετών 2002 και 2004 προκύπτει ότι τα συνολικά καθαρά εισοδήματα του προσφεύγοντος για τις περιόδους 01.01.2001-31.12.2001 και 01.01.2003-31.12.2003, τα ποσά φόρων που αναλογούσαν και τα ποσά φόρων που παρακρατήθηκαν ήταν τα εξής:

Περίοδοι	Καθαρά ποσά			Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε
	Φορολογούμενα με τις γενικές διατάξεις	Απαλλασσόμενα, μη θεωρούμενα ως εισόδημα κ.λπ.	Σύνολο		
01.01.2001-31.12.2001	3.634.033 δρχ. (3.542.833+91.200)	480.000 δρχ.	4.114.033 δρχ.	994.990 δρχ.	142.955 δρχ.
01.01.2003-31.12.2003	14.931,23 € (14.655,57+275,65)	2.479,96 €	17.411,19 €	904,77 €	728,39 €

Επομένως, τα συνολικά ποσά μη αναλωθέντος κεφαλαίου **μετ' αφαίρεση** 1) για την περίοδο 01.01.2001-31.12.2001 ποσού **7.789.000 δρχ.** (4.839.000 δρχ. [καταβληθείσα δαπάνη για αγορά αυτοκινήτου] + 1.000.000 δρχ. [ελάχιστο ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί του ποσού των δαπανών του άρθρου 16, επειδή το ποσό των δαπανών με βάση το άρθρο 16 (350.000 δρχ. [τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης βάσει επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ.], που προκύπτει ως εξής: 14 φορολογήσιμοι ίπποι, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο έγγραφο της Διεύθυνσης Μεταφορών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Δυτικής Αττικής και επιβεβαιώνεται από την υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, που αντιστοιχούν σε ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης ποσού 7.000.000 δρχ. x 2/12 (μήνες κυριότητας εντός του 2001) x 30% ποσοστό συνιδιοκτησίας, όπως επίσης προκύπτει από το προσκομιζόμενο έγγραφο της Διεύθυνσης Μεταφορών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Δυτικής Αττικής και επιβεβαιώνεται από την υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση

Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης]) είναι μικρότερο από 1.000.000 δρχ.] + 1.950.000 δρχ. [τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων/πιστώσεων, καθώς και χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών για αγορά μη καταναλωτικών αγαθών]), και 2) για την περίοδο 01.01.2003-31.12.2003 ποσού **11.999,12 €** (6.150,00 € [τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης βάσει επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., που προκύπτει ως εξής: 14 φορολογήσιμου ίπποι, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο έγγραφο της Διεύθυνσης Μεταφορών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Δυτικής Αττικής και επιβεβαιώνεται από την υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, που αντιστοιχούν σε ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης ποσού 20.500,00 € x 12/12 (μήνες κυριότητας εντός του 2003) x 30% ποσοστό συνιδιοκτησίας, όπως επίσης προκύπτει από το προσκομιζόμενο έγγραφο της Διεύθυνσης Μεταφορών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Δυτικής Αττικής και επιβεβαιώνεται από την υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης] + 5.849,12 € [τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων/πιστώσεων, καθώς και χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών για αγορά μη καταναλωτικών αγαθών]), κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 2 εδ. γ' περ. ζ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις περιόδους 01.01.2001-31.12.2001 και 01.01.2003-31.12.2003, ήταν τα εξής:

Περίοδοι	Συνολικά ποσά μη αναλωθέντος κεφαλαίου
01.01.2001-31.12.2001	4.114.033 δρχ. - 7.789.000 δρχ. = = -3.674.967 δρχ. (-10.784,94 €)
01.01.2003-31.12.2003	17.411,19 € - 11.999,12 € = 5.412,07 €

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει ποσό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προς κάλυψη της δαπάνης αγοράς του ως άνω υπό κρίση ακινήτου, αφού την 31.12.2003 το διαθέσιμο υπόλοιπο είναι -5.372,87 € (-10.784,94 € + 5.412,07 €), δηλαδή δεν υφίσταται ποσό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προς κάλυψη της δαπάνης αγοράς του ως άνω υπό κρίση ακινήτου. Επισημαίνεται ότι το ποσό των 1.950.000 δρχ. που ανέγραψε ο προσφεύγων στην από 1.8.2002 συμπληρωματική δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 στον κωδικό 785 της δήλωσης δεν αποδεικνύεται σε τι ακριβώς συνίσταται (π.χ. δάνειο, δωρεά, κέρδη από λαχεία, άλλο ποσό που δε θεωρείται εισόδημα), πολλώ δε μάλλον αφού από την υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε κάποιο τέτοιο ποσό εντός του 2001 ούτε προκύπτει κάποια τέτοια πίστωση σε τραπεζικό του λογαριασμό κατά το έτος αυτό (συγκεκριμένα: 1) ο υπ' αριθμ. της Τράπεζας Πειραιώς ανοίχθηκε το 2008, 2) ο υπ' αριθμ. της Τράπεζας Πειραιώς ανοίχθηκε επίσης το 2008, 3) ο υπ' αριθμ. της Τράπεζας Πειραιώς ανοίχθηκε το 2012, 4) ο υπ' αριθμ. της Αγροτικής Τράπεζας δεν προκύπτει τότε ανοίχθηκε, αλλά παρουσιάζει μικρές πιστώσεις προερχόμενες από επιδότηση ελαιολάδου και αμοιβές του προσφεύγοντος ως ανταποκριτή του

ΟΓΑ, 5) ο υπ' αριθμ.-37 της Εθνικής Τράπεζας ανοίχθηκε το 2004, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη εκτύπωση στοιχείων του, 6) ο υπ' αριθμ.-31 της Εθνικής Τράπεζας ανοίχθηκε το 1987, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο υπ' αριθμ. πρωτ./09.03.2016 έγγραφο (γνωστοποίηση) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (κατάστημα Ερυθρών), αλλά χρησιμοποιούνταν για την πληρωμή δόσεων δανείου και η υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης δε διαπιστώνει πίστωση ποσού 1.950.000 δρχ. εντός του 2001 στο λογαριασμό αυτό, 7) ο υπ' αριθμ.-83 της Εθνικής Τράπεζας δεν προκύπτει τότε ανοίχθηκε, αλλά δεν παρουσιάζει πιστώσεις εντός του 2001, 8) ο υπ' αριθμ.-73 της Εθνικής Τράπεζας ανοίχθηκε το 2005, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη εκτύπωση στοιχείων του, 9) ο υπ' αριθμ.-16 της Εθνικής Τράπεζας δεν προκύπτει τότε ανοίχθηκε, αλλά πάντως χρησιμοποιούνταν για την πληρωμή δόσεων δανείου και δεν παρουσιάζει άλλες πιστώσεις, 10) ο υπ' αριθμ.-70 της Εθνικής Τράπεζας δεν προκύπτει τότε ανοίχθηκε, αλλά πάντως χρησιμοποιούνταν για την πληρωμή δόσεων δανείου και δεν παρουσιάζει άλλες πιστώσεις), αλλά ούτε και προκύπτει κάτι από την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2002 (ελεγχόμενη περίοδος 01.01.2001-31.12.2001) που του κοινοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου της (δεδομένου μάλιστα ότι ο υπό κρίση έλεγχος ήταν μερικός και όχι πλήρης και συνεπώς ευλόγως δεν ασχολήθηκε με τη φύση και την προέλευση του εν λόγω ποσού των 1.950.000 δρχ. που ανέγραψε ο προσφεύγων στην από 1.8.2002 συμπληρωματική δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 στον κωδικό 785 της δήλωσης), και για το λόγο αυτό δε γίνεται δεκτό μειωτικά/αφαιρετικά από το ως άνω ποσό των -3.674.967 δρχ. που προκύπτει για την περίοδο 01.01.2001-31.12.2001. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, στον υπ' αριθμ.-31 κοινό λογαριασμό με πρώτο συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος εμφανίζονται για το έτος (χρήση) 2004, μεταξύ άλλων, δύο μη δικαιολογημένες πιστώσεις ποσών 2.250,00 € και 1.000,00 € αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «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.» Με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εδάφιο β΄, σύμφωνα με το οποίο: «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 προσθήκη του ως άνω νέου εδαφίου του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 με το ν. 3888/2010 δεν καθιερώθηκε νέα πηγή εισοδήματος και με αυτή την έννοια δε φορολογήθηκε το πρώτον, από το χρονικό σημείο έναρξης της ισχύος της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 και εφεξής, κάποιο νέο τυχόν είδος εισοδήματος, αλλά απλώς καθορίστηκε, όπως ορθά επισημαίνεται με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1095/2011 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, που παραπέμπει κατά τούτο στην Εισηγητική Έκθεση επί της νέας αυτής διάταξης, «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.» Από την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, δηλαδή **πριν** την προσθήκη του νέου εδαφίου, θα μπορούσε ήδη, όπως ορθά διευκρινίστηκε με την ως άνω ερμηνευτική εγκύκλιο, «να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά», κάτι που επιβεβαιώθηκε και με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης).

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα: α) το υπ' αριθμ. πρωτ./09.03.2016 έγγραφο (γνωστοποίηση) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (κατάστημα Ερυθρών), σύμφωνα με το οποίο «την 10-09-1987 ανοίχθηκε στο κατάστημα της Τράπεζάς μας στα Βίλλια ο κοινός λογαριασμός ταμιευτηρίου με αριθμό με τους παρακάτω συνδικαιούχους,, β) το υπ' αριθμ. πρωτ./5.10.2016 πιστοποιητικό γέννησης του γιου του από το Δήμο Μάνδρας-Ειδυλλίας, γ) την υπ' αριθμ. πρωτ./92/23.3.1993 απόφαση του Νομάρχη Δυτ. Αττικής, με την οποία χορηγήθηκε άδεια λειτουργίας βιοτεχνίας επεξεργασίας και μεταποίησης γάλακτος (τυροκομείο - παρασκευή γιαούρτης παραδοσιακού τύπου) στους και, και δ) την εκτύπωση στοιχείων του ως άνω υπ' αριθμ.-31 κοινού τραπεζικού λογαριασμού του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και τη συνημμένη κατάσταση αναλυτικής κίνησής του.

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκαν σε βάρος του διαφορές φόρων και πρόσθετοι φόροι για, μεταξύ άλλων, (δήθεν) πρωτογενείς καταθέσεις στον ως άνω υπ' αριθμ.-31 λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος ύψους 3.250,00 € για το 2004, ο καταλογισμός όμως αυτός είναι εσφαλμένος, γιατί ο εν λόγω λογαριασμός εξυπηρετούσε τις ανάγκες της επιχείρησης του πατέρα του και σε καμία περίπτωση τις δικές του (κάτι που είχε προβάλει και με τις υπ' αριθμ. πρωτ./10.10.2016 έγγραφες εξηγήσεις του επί του υπ' αριθμ. πρωτ./9.9.2016 (ημερομηνία επίδοσης 16.9.2016) σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας (και

συγκεκριμένα στις σελ. 5-6 αυτών)), προσκομίζοντας προς απόδειξη του ισχυρισμού του αυτού τα αναφερθέντα στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης υπό (α)-(δ) αποδεικτικά μέσα και προβάλλοντας ειδικότερα ότι: α) από το υπ' αριθμ. πρωτ./09.03.2016 έγγραφο (γνωστοποίηση) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (κατάστημα Ερυθρών) προκύπτει ότι ο ως άνω υπ' αριθμ.-31 λογαριασμός ανοίχθηκε το 1987 από τον πατέρα του, ο οποίος τον όρισε συνδικαιούχο, β) από το υπ' αριθμ. πρωτ./5.10.2016 πιστοποιητικό γέννησης του Δήμου Μάνδρας-Ειδυλλίας προκύπτει ότι ο γιος του Σωτήριος γεννήθηκε στις 20.10.2004 και συνεπώς ότι ήταν απολύτως αδύνατο να είχε οριστεί ο γιός του συνδικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού κατά το χρόνο ανοίγματός του (1987), γ) από την υπ' αριθμ. πρωτ./92/23.3.1993 απόφαση του Νομάρχη Δυτ. Αττικής προκύπτει ότι ο πατέρας του είχε επιχείρηση τυροκομείου, για τις ανάγκες της οποίας χρησιμοποιούσε τον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό, και δ) από την εκτύπωση στοιχείων του εν λόγω λογαριασμού και τη συνημμένη κατάσταση αναλυτικής κίνησής του προκύπτει ότι ο λογαριασμός κατέστη ουσιαστικά ανενεργός από το 2007, όταν απεβίωσε ο πατέρας του, από όλα δε τα παραπάνω αποδεικτικά μέσα αποδεικνύεται ότι ο εν λόγω τραπεζικός λογαριασμός είχε ανοιχθεί από τον πατέρα του (ο οποίος τον όρισε συνδικαιούχο) και όχι από τον ίδιο και τον αγέννητο τότε γιό του και εξυπηρετούσε ανάγκες της επιχείρησης τυροκομείου του πατέρα του, κατέστη δε ανενεργός μετά το θάνατό του, σε κάθε όμως περίπτωση οι υπό κρίση πιστώσεις δικαιολογούνται από τα μη αναλωθέντα εισοδήματά του των προηγούμενων ετών και από τα αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά του εισοδήματός του ύψους 3.155,52 € για τη χρήση 2004. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει, αναφέροντας (επικαλούμενος) συγκεκριμένα στοιχεία και προσκομίζοντας συναφώς επαρκή αποδεικτικά μέσα, ούτε το ότι α) οι ως άνω υπό κρίση πιστώσεις αφορούσαν την επιχείρηση τυροκομείου του πατέρα του, δηλαδή ότι δικαιούχος ήταν ο πατέρας του, από τα ως άνω δε υπό (α)-(δ) προσκομιζόμενα αποδεικτικά μέσα δεν αποδεικνύεται πλήρως ούτε ο ισχυρισμός του ότι ο υπ' αριθμ.-31 κοινός λογαριασμός του στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος ανοίχθηκε από τον πατέρα του (αφού κάτι τέτοιο δεν προκύπτει από το υπ' αριθμ. πρωτ./09.03.2016 έγγραφο (γνωστοποίηση) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος ούτε από την εκτύπωση στοιχείων του εν λόγω λογαριασμού) ούτε πολύ περισσότερο ότι ο εν λόγω λογαριασμός εξυπηρετούσε (χρησιμοποιούνταν για) τις ανάγκες της επιχείρησης του πατέρα του (ακόμα πάντως κι αν αποδεικνυόταν από πρόσθετα αποδεικτικά μέσα κάτι τέτοιο, και πάλι δε θα αποδεικνυόταν από αυτό και μόνο το στοιχείο το κρίσιμο εν προκειμένω γεγονός, ότι δηλαδή οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούσαν την επιχείρηση του πατέρα του, με άλλα λόγια ότι δικαιούχος τους ήταν ο πατέρας του και μόνο αυτός και όχι ο προσφεύγων), είναι δε αδιάφορο τόσο το αν ο λογαριασμός ανοίχθηκε από τον προσφεύγοντα και τον πατέρα του όσο και το αν κατά το χρόνο του ελέγχου από το Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ή/και κατά την ημερομηνία που φέρει η υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (Δεκέμβριος 2015) ή/και κατά το χρόνο του ελέγχου από

τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας ή/και κατά την ημερομηνία έκδοσης (13.10.2016) ή/και κοινοποίησης (17.10.2016) της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας δεύτερος (συν)δικαιούχος του ως άνω υπ' αριθμ.-31 κοινού τραπεζικού λογαριασμού ήταν ο γιός ή ο πατέρας του προσφεύγοντος, ούτε το ότι **β)** οι ως άνω υπό κρίση πιστώσεις προέρχονται πράγματι από τα (συνίστανται πράγματι στα) αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά του εισοδήματός του της χρήσης 2004, εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση πιστώσεις, ή/και τα μη αναλωθέντα εισοδήματά του των προηγούμενων ετών. Δεν τίθεται δε ζήτημα, όπως νόμω αβάσιμα υπολαμβάνει και ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αν τα αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά του εισοδήματός του της χρήσης 2004, εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση πιστώσεις, ή/και τα μη αναλωθέντα εισοδήματά του των προηγούμενων ετών δικαιολογούν τις υπό κρίση πιστώσεις, αλλά αν οι συγκεκριμένες ως άνω υπό κρίση πιστώσεις που εμφανίζονται στον υπ' αριθμ.-31 κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος **συνίστανται πράγματι σε (και όχι αν απλώς δικαιολογούνται από,** όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων) υπαχθέντα σε φορολογία (φορολογούμενα/φορολογηθέντα με οποιεσδήποτε διατάξεις ή απαλλασσόμενα) ή σε μη υποκείμενα σε φορολογία ποσά (π.χ. φορολογηθέντα με τις γενικές διατάξεις εισοδήματα των προηγούμενων ετών, αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά της χρήσης 2004) ή όχι, με άλλα λόγια πρόκειται για έλεγχο **στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994.** Από τη στιγμή που ο προσφεύγων δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει από πού προέρχονται (την πηγή/προέλευσή τους) οι εν λόγω πιστώσεις και συγκεκριμένα το ότι συνίστανται σε υπαχθέντα σε φορολογία (φορολογούμενα/φορολογηθέντα με οποιεσδήποτε διατάξεις ή απαλλασσόμενα) ή σε μη υποκείμενα σε φορολογία ποσά, συνήχθη ότι αυτές προέρχονται από μη δηλωθέντα εισοδήματά του, συνεπώς συνιστούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, που προσauξάνει τα λοιπά εισοδήματά του του έτους 2004 **κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994** (έμμεση απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα και με τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης)), και του καταλογίστηκε ο αναλογών ΦΕΦΠ πλέον των νόμιμων προσauξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1-3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «1. *Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...]. 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το*

οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) [...]. β) [...]. γ) **Αγορά [...] ακινήτων [...].** Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. [...]. δ) [...]. ε) [...]. στ) **Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.** [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «1. **Η διαφορά** μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, **προσαυξάνει** τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «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.» Με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εδάφιο β΄, σύμφωνα με το οποίο: «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 προσθήκη του ως άνω νέου εδαφίου του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 με το ν. 3888/2010 δεν καθιερώθηκε νέα πηγή εισοδήματος και με αυτή την έννοια δε φορολογήθηκε το πρώτον, από το χρονικό σημείο έναρξης της ισχύος της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 και εφεξής, κάποιο νέο τυχόν είδος εισοδήματος, αλλά απλώς καθορίστηκε, όπως ορθά επισημαίνεται με την υπ΄ αριθμ. ΠΟΛ.1095/2011 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, που παραπέμπει κατά τούτο στην Εισηγητική Έκθεση επί της νέας αυτής διάταξης, «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.» Από την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, δηλαδή **πριν** την προσθήκη του νέου εδαφίου, θα μπορούσε ήδη, όπως ορθά διευκρινίστηκε με την ως άνω ερμηνευτική εγκύκλιο, «να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά», κάτι που επιβεβαιώθηκε και με την υπ΄ αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (πρβλ. σκέψη 15 της απόφασης).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...], β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, **για κάθε μήνα καθυστέρησης...**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο **υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 4 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή της με τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 1 ν. 3943/2011: «**Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:** α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη**

υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος...», σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 2 ν. 3943/2011: «Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, **έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.**»

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη πράξη του καταλογίστηκε διαφορά φόρου και πρόσθετος φόρος α) για μη δήλωση στη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δαπάνης για αγορά ακινήτου και β) για (δήθεν) πρωτογενείς καταθέσεις, που φορολογήθηκαν τελικά ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, χωρίς όμως να διαχωρίζεται ο καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου για καθεμία από τις δύο ως άνω περιπτώσεις, ώστε να μπορεί να τον αντικρούσει και να αμυνθεί, και χωρίς να αναλύεται από πότε αρχίζει η υποχρέωση καταβολής πρόσθετου φόρου για καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές, πλημμέλεια που επιφέρει ακυρότητα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης λόγω παντελούς αοριστίας της αιτιολογίας της (δηλαδή της σχετικής από 13.10.2016 έκθεσης ελέγχου), που συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου περί τη διαδικασία έκδοσής της. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ορθά, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1-3 (και κυρίως εκείνη της παρ. 3 εδ. α'), 15, 17 (και κυρίως εκείνες των περ. γ' και στ'), 19 (και κυρίως εκείνη της παρ. 1) και 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη πράξη και τη συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της **προσαύξησε τα δηλωθέντα με την υπ' αριθμ./15.5.2005 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων εισοδήματα του προσφεύγοντος α) κατά το ποσό των 3.250,00 €** (ως αδικαιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις) **και β) κατά το ποσό των 23.231,22 €** (διαφορά τεκμαρτής δαπάνης για αγορά ακινήτου και τοκοχρεολυτική απόσβεση απόσβεση δανείων/πιστώσεων ή χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών για αγορά μη καταναλωτικών αγαθών, η οποία προκύπτει με σαφήνεια ως εξής: **16.326,58 €** [σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων φορολογούμενων με τις γενικές διατάξεις (κωδικοί 301 + 915 + 101 της δήλωσης)] + **3.250,00 €** [αδικαιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις κατ' άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 (μη δηλωθείσες στη δήλωση)] = **19.576,58 €** [σύνολο εισοδημάτων χρήσης 2004] – **(44.679,74 €** [δαπάνη αγοράς ακινήτου (μη δηλωθείσα στη δήλωση)] + **1.283,58 €** [δαπάνη για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων κ.λπ. (κωδικός 727 της δήλωσης)] = **) 45.963,32 €** [σύνολο δαπανών άρθρων 16 και 17 ν. 2238/1994] = **26.386,74 €** [διαφορά τεκμαρτής δαπάνης] – **3.155,52 €** [ποσά απαλλασσόμενα/φορολογούμενα αυτοτελώς της χρήσης 2004 (κωδικός 659 της δήλωσης)] = **23.231,22 €** [διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται στα δηλωθέντα εισοδήματα της χρήσης]) και υπολόγισε τον προκύπτοντα (αναλογούντα), λόγω της προσθήκης των ως άνω δύο διαφορών, ΦΕφπ με βάση τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και τελικά την προκύπτουσα διαφορά ΦΕφπ σε σχέση με τον οφειλόμενο, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. δήλωσης ΦΕφπ/15.5.2005 και υπ' αριθμ. ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005, ΦΕφπ και το σχετικό πρόσθετο, επ' αυτής της διαφοράς, φόρο λόγω ανακρίβειας της

σχετικής υποβληθείσας δήλωσης, χωρίς να είναι υποχρεωμένος κατά νόμο να αναγράψει διακριτά τον καταλογισθέντα ΦΕΦΠ (κατ' ακριβολογία, την καταλογισθείσα διαφορά ΦΕΦΠ) και τον καταλογισθέντα πρόσθετο φόρο για καθεμία από τις δύο ως άνω περιπτώσεις, αφού δεν προκύπτει τέτοια υποχρέωση από τις προπαρατεθείσες εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις (απεναντίας, προκύπτει η υποχρέωση του εκάστοτε ελέγχου να προβεί στον κατά τα ανωτέρω υπολογισμό, με προσθήκη δηλαδή των διαπιστωθεισών διαφορών εισοδήματος στα δηλωθέντα εισοδήματα και με υπολογισμό της προκύπτουσας διαφοράς ΦΕΦΠ πλέον του σχετικού πρόσθετου φόρου) και χωρίς να είναι υποχρεωμένος εν προκειμένω να αναλύσει από πότε αρχίζει η υποχρέωση καταβολής πρόσθετου φόρου όχι μόνο για καθεμία από τις δύο ως άνω περιπτώσεις, αλλά ούτε καν και για τις δύο μαζί συνολικά, αφού στην προκειμένη περίπτωση, και όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες εφαρμοστέες διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1 περ. β' και κυρίως 2 παρ. 4 ν. 2523/1997, είναι προφανές (δεδομένου ότι η υπό κρίση χρήση είναι εκείνη του 2004 και η υπό κρίση προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2016 πράξη εκδόθηκε το 2016) ότι το ποσοστό του πρόσθετου φόρου θα περιοριζόταν σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως του από ποια ημέρα ακριβώς θα εκκινούσε ο υπολογισμός του, στο 120% (της καταλογισθείσας διαφοράς) του κύριου φόρου, και συνεπώς δεν τίθεται κανένα θέμα αοριστίας, πολλώ δε μάλλον παντελούς αοριστίας, της αιτιολογίας της υπό κρίση υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα της συμπροσβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 13.10.2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και συνακόλουθα παράβασης ουσιώδους τύπου περί τη διαδικασία έκδοσης της υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενης πράξης. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2.

Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, με τον όγδοο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2016,/2016 και/2016 πράξεις και η σχετική από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας είναι μη νόμιμες και πρέπει να ακυρωθούν, διότι δεν είχε προηγηθεί η έκδοση και κοινοποίηση αρχικής πράξης, όπως απαιτεί η διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, ώστε να δικαιολογείται η εκ των υστέρων μετά από νέο έλεγχο διόρθωση του ελέγχου, ούτε οι προσβαλλόμενες πράξεις και η έκθεση ελέγχου προβαίνουν σε μνεία ότι είχε προηγηθεί η έκδοση και κοινοποίηση αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου ή είχε προηγηθεί οριστικός έλεγχος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει διενεργηθεί συμπληρωματικός έλεγχος κατόπιν αρχικού ελέγχου ούτε έχουν εκδοθεί συμπληρωματικές καταλογιστικές πράξεις (πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου), όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο προσφεύγων, ώστε να τίθεται θέμα εφαρμογής και τήρησης των προϋποθέσεων της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, αλλά εκδόθηκε εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε **το πρώτον** έλεγχος των υποβληθεισών δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα οικονομικά έτη 2005, 2006 και 2009 και εκδόθηκαν οι ως άνω υπ' αριθμ./2016,/2016 και/2016 προσβαλλόμενες πράξεις διόρθωσης των σχετικών διοικητικών προσδιορισμών ΦΕφπ, όπως οι τελευταίοι αποτυπώνονται στα σχετικά εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕφπ (στις σχετικές «πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ» σύμφωνα με την ορολογία που υιοθετεί ο ν. 4174/2013) των εν λόγω οικονομικών ετών, κατά την έννοια της εφαρμοστέας εν προκειμένω προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 34 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, επειδή διαπιστώθηκε από τον παρόντα υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας ότι οι εν λόγω προηγούμενοι διοικητικοί προσδιορισμοί ΦΕφπ ήταν ανακριβείς. Με άλλα λόγια, δηλαδή, διορθώθηκαν ως ανακριβείς, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 34 εδ. α' ν. 4174/2013, οι αρχικοί (προηγούμενοι) διοικητικοί προσδιορισμοί ΦΕφπ, όπως αυτοί αποτυπώθηκαν στα σχετικά εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2005, 2006 και 2009, με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ και επομένως εκδόθηκαν αρχικές και όχι συμπληρωματικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (αρχικά και όχι συμπληρωματικά «φύλλα ελέγχου», κατά την ορολογία που χρησιμοποιούσε ο ν. 2238/1994) επί πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου (επί «εκκαθαριστικών σημειωμάτων», κατά την ορολογία που χρησιμοποιούσε ο ν. 2238/1994, και όχι επί (αρχικών) φύλλων ελέγχου, ώστε να τίθεται τάχα ζήτημα έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και συνακόλουθα υποχρέωσης τήρησης των προβλεπόμενων από το νόμο απαραίτητων προϋποθέσεων για την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου). Για όλους τους

παραπάνω λόγους, ο όγδοος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*, σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.»*. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' περ. γ' υποπερ. ββ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008: *«Η δήλωση υποβάλλεται [...] μέχρι την 1^η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται: α) [...]. β) [...]. γ) Μέχρι τις 2 Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται: αα) [...]. ββ) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»*.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τις διαφορές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις και δεδομένου ότι αυτές οφείλονται σε ανακρίβεια των υποβληθεισών υπ' αριθμ./15.5.2005,/3.5.2006 και/11.5.2009, αντίστοιχα για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2004-31.12.2004,

01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008, **σχετικών δηλώσεων** φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του προσφεύγοντος, ισχύει 10ετής παραγραφή, που αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για υποβολή των σχετικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Συνεπώς:

για την ελεγχθείσα περίοδο	η παραγραφή έληγε/λήγει, καταρχήν, στις
01.01.2004-31.12.2004	31.12.2015
01.01.2005-31.12.2005	31.12.2016
01.01.2008-31.12.2008	31.12.2019

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της υπ' αριθμ. 319/2016 προσβαλλόμενης πράξης: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 **παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης **από** δικαστική ή φορολογική ή **ελεγκτική αρχή** [...]», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4337/2015 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δίνεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να ολοκληρώσει (με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο για την εφαρμογή της Φορολογικής Δικαιοσύνης), σημαντικές υποθέσεις φορολογίας σε πολλά φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα, ΦΠΑ, κεφάλαιο, ακίνητη περιουσία κ.λ.π.), **καθώς και υποθέσεις διαφθοράς, οι οποίες πρέπει να ελεγχθούν φορολογικά για να τεκμηριωθούν τα ανάλογα αδικήματα**. Στις υποθέσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται: -Περιπτώσεις για τις οποίες έχουν ξεκινήσει ελεγκτικές διασταυρώσεις και έρευνες, με βάση δεδομένα τα οποία χορήγησαν υπηρεσίες άλλων χωρών στο πλαίσιο διεθνών συμβάσεων. Πολλές από αυτές τις υποθέσεις έχουν απασχολήσει σημαντικά την κοινή γνώμη και πρέπει να ολοκληρωθούν για προφανείς λόγους και με δεδομένο το τεκμήριο αθωότητας για τους εμπλεκόμενους. -Σημαντικές υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη ξεκινήσει οι ελεγκτικές ενέργειες, έχουν ζητηθεί στοιχεία από τράπεζες και άλλες υπηρεσίες και αναμένουμε τις απαντήσεις για να ολοκληρωθούν οι έλεγχοι.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ. πρωτ. **ΣΕΕΔΔ/ΕΜΠ./12.3.2013** εντολή ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης του προσφεύγοντος από το Σώμα Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. ΓΕΔΔ/Φ1118/12/...../4.10.2012 σχετικού αιτήματος του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας (σκέψη 28 της απόφασης), «...η διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποχρεώσεων των ιδιωτών, που καθίσταται μακρύτερος σε σχέση με το χρόνο της παραγραφής των αξιώσεών τους έναντι του Δημοσίου, εισάγει επιτρεπτή υπέρ του Δημοσίου

προνομιακή μεταχείριση, διότι αποβλέπει τόσο στην πάταξη της φοροδιαφυγής, παρέχοντας τη χρονική ευχέρεια στη φορολογική αρχή να προβαίνει σε ολοκληρωμένους και ενδεδειγμένους ελέγχους, εκτεινόμενους σε περισσότερα οικονομικά έτη, όσο και στην ορθή άσκηση της δημόσιας εξουσίας, μέσω της διαφυλάξεως της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, προς τον σκοπό εκπληρώσεως των κατά το Σύνταγμα και τους νόμους υποχρεώσεών του έναντι των πολιτών και, ως εκ τούτου, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 1, 25/2012, ΣΤΕ 21, 1254/2015, κ.ά.). Η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, επίσης, από το γεγονός ότι το Ελληνικό Κράτος έχει διέλθει από διαδοχικές, σοβαρές δημοσιονομικές κρίσεις, οι οποίες έχουν διαρκέσει για μεγάλα χρονικά διαστήματα και των οποίων οι επιπτώσεις επεκτείνονται σε περιόδους κατά τις οποίες η οικονομική κατάσταση βελτιώνεται και οι συγκυρίες είναι ευνοϊκές για την ανάπτυξη της Χώρας (πρβλ. ΑΕΔ 25/2012). Ενόψει τούτου, η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών οφειλών των ιδιωτών υπαγορεύεται και από την ανάγκη προστασίας της δημοσιονομικής ευταξίας, στη δημιουργία της οποίας συμβάλλουν με την καταβολή φόρων οι φορολογούμενοι πολίτες (πρβλ. ΣΤΕ 440/2015). Ενόψει τούτων, από την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων δεν προκαλείται παραβίαση ούτε του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., διότι οι ως άνω ρυθμίσεις αποβλέπουν, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην εξυπηρέτηση του προαναφερόμενου σκοπού επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, η ζημία δε που υφίστανται οι φορολογούμενοι δεν είναι τέτοιας εκτάσεως, ώστε να θίγεται ο πυρήνας της αξιώσεώς τους για παροχή αποτελεσματικής έννομης προστασίας (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2114/2014). Ακολούθως, οι προαναφερόμενες διατάξεις είναι σαφείς, καθόσον η διατύπωσή τους επιτρέπει στον ερμηνευτή, ήτοι τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και τη φορολογική αρχή όσο και το Δικαστήριο, να κατανοήσει τον ρυθμιστικό σκοπό τους, που είναι, εν προκειμένω, η μετατόπιση κατά ένα έτος της λήξεως του χρόνου παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, σε ορισμένες κατηγορίες φορολογικών υποθέσεων. Άλλωστε, η διατύπωση των διατάξεων αυτών είναι πανομοιότυπη κατ' έτος και επαναλήφθηκε αυτούσια στην επόμενη χρονικά ρύθμιση του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 (Α' 249). Περαιτέρω, οι εν λόγω διατάξεις δεν καθίστανται ασαφείς και ατελείς, εκ μόνου του λόγου ότι σε αυτές δεν γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου που παραγράφονται το πρώτον εντός του κρίσιμου έτους (π.χ. έως τις 31.12.2008) και αυτών για τις οποίες ήδη δόθηκε παράταση της παραγραφής έως π.χ. τις 31.12.2008. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διατύπωσή τους είναι διφορούμενη και δεν «επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή», όπως απαιτείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΔΕΚ 30.1.1985, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/1983, Συλ. 1985.427 κ.ά.) και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ανεξαρτήτως του ότι η τελευταία αυτή αρχή έχει διαφορετικό περιεχόμενο). Επομένως, όλοι οι περί του αντιθέτου λόγοι της προσφυγής είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι. Ακολούθως, το άρθρο 281 ΑΚ δεν έχει εφαρμογή στο δημόσιο δίκαιο (ΣΤΕ 596/2007, 564/2006 κ.ά.), άρα δεν τίθεται θέμα παραβιάσεώς του, όπως άλλωστε ούτε των άρθρων 247 και 275 ΑΚ, τα οποία, επίσης, δεν έχουν εν προκειμένω έδαφος εφαρμογής, καθόσον αφενός ισχύουν οι ειδικές διατάξεις των φορολογικών νόμων, αφετέρου δεν τίθεται ζήτημα μεταβολής των προϋποθέσεων της παραγραφής με δικαιοπραξία. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου λόγος της

προσφυγής είναι απορριπτέος ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης νομικής προϋποθέσεως. Τέλος, ο λόγος ότι οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής αντιστρατεύονται τους μνημονιακούς στόχους είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος, καθόσον από τη συνταγματική αρχή της διακρίσεως των εξουσιών συνάγεται ότι η ουσιαστική εκτίμηση του δημόσιου συμφέροντος ανήκει στη νομοθετική ή, κατά περίπτωση, στην εκτελεστική εξουσία και μόνον η υπέρβαση των ακραίων ορίων της «διακριτικής τους εξουσίας» εμπίπτει στο πεδίο του ελέγχου νομιμότητας, τον οποίο ασκεί ο δικαστής (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2151/2015 σκ. 16).»

Επειδή, τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας φαίνεται μεν να είναι αντίθετα με τη μεταγενέστερη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και συγκεκριμένα με τα διαλαμβανόμενα (ομόφωνα) στις σκέψεις 6, 7 και 10 της υπ' αριθμ. 675/2017 (7μ.) απόφασης του Β' Τμήματος αυτού, πλην όμως η εν λόγω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν είναι δεσμευτική, δεδομένου ότι παρέπεμψε προς επίλυση στην Ολομέλεια του δικαστηρίου τα σχετικά ζητήματα (αντι)συνταγματικότητας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενης πράξης, η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2004, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2015, παρατάθηκε με την εν λόγω διάταξη του άρθρου 22 ν. 4337/2015 μέχρι τις 31.12.2016.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα σχετική Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4337/2015, με τον οποίο παρατάθηκαν οι προθεσμίες παραγραφής ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, οι σχετικές παρατάσεις ήταν αναγκαίες λόγω της ιδιαίτερης σημασίας ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ως άνω παράταση της παραγραφής για τη χρήση (ελεγχθείσα περίοδος) 2004 τελεί σε συμφωνία με το γενικότερο πλαίσιο για τις παρατάσεις παραγραφών που διαγράφηκε με την απόφαση 1623/2016 (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι: «...η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος [...] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου [...], επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων [...] και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους [...]. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβάλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, **δύναται, δε, κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων -, η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί.** Η

παραγραφή αυτή **πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια**, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων ποσών προστίμων [...].»

Επειδή, με τον ένατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα της Διοίκησης για την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και καταλογισμού πρόσθετων φόρων που αφορούν τις φορολογικές περιόδους 01.01.2001 ως 31.12.2009 και για το λόγο αυτό οι υπ' αριθμ./2016,/2016 και/2016 προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ο προσφεύγων υπέβαλε, για τις τρεις κρίσιμες ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008, δηλώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (και συγκεκριμένα τις υπ' αριθμ./15.5.2005,/3.5.2006 και/11.5.2009 δηλώσεις), οι οποίες παρελήφθησαν κανονικά, πλην όμως αποδείχθηκε, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ανακριβείς λόγω μη δήλωσης εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα, για δε την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004 επιπλέον και λόγω προσθήκης διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης. Συνεπώς, και ανεξαρτήτως του ζητήματος της τυχόν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. β' ν. 4174/2013, ως προς το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος (εξουσίας) του Δημοσίου για τη (δι)ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και πρόσθετων φόρων για τις τρεις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους, εφαρμοστέα είναι η δεκαετής (10ετής) παραγραφή που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β' ν. 2238/1994 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά τις τρεις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους), όπως η παραγραφή αυτή παρατάθηκε για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004 με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενης πράξης, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση. Υπό αυτό το πρίσμα, τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης των τεσσάρων προσβαλλόμενων πράξεων (13.10.2016) όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησής τους (17.10.2016) το δικαίωμα (εξουσία) του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και πρόσθετων φόρων, καθώς και την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων επιβολής φόρου, δεν είχε υποπέσει σε

παραγραφή για καμία από τις υπό κρίση ελεγχθείσες περιόδους (01.01.2004-31.12.2004, 01.01.2005-31.12.2005 και 01.01.2008-31.12.2008), αφού η εφαρμοστέα στην υπό κρίση περίπτωση 10ετής παραγραφή έληγε για τη μεν πρώτη περίοδο, κατόπιν νόμιμης παράτασης (όπως ορθά κρίθηκε και με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας), στις 31.12.2016, για δε τη δεύτερη το πρώτον στις 31.12.2016, ενώ για την τέταρτη λήγει στις 31.12.2019, απορριπτομένων όλων των αντίθετων ειδικότερων ισχυρισμών του προσφεύγοντος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ένατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους δέκατο και ενδέκατο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διάρκειάς της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνατο να παραβιάψη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέσει εν ισχύ Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.»*

Επειδή, με το δέκατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις καλείται ουσιαστικά να αποδείξει τη νόμιμη

προέλευση των εισοδημάτων του αναδρομικά για χρονικό διάστημα άνω της δεκαετίας κατά παράβαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, κατ' αυτό δε τον τρόπο αποστερείται του δικαιώματος υπεράσπισης των συμφερόντων του, παροχής έννομης προστασίας και σεβασμού της περιουσίας του και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, γιατί με αυτές του επιβάλλεται αναδρομικά υποχρέωση επιμέλειας κατά παράβαση των άρθρων 17 του Συντάγματος, 6 της ΕΣΔΑ και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και συνεπώς δεν μπορεί να εξεταστεί στην ουσία του, αφού ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει εν προκειμένω κατά τι και για ποιους ακριβώς, κατά τη γνώμη του, λόγους το να καλείται να αποδείξει τη νόμιμη προέλευση των εισοδημάτων του με αναδρομή σε χρονικές περιόδους πέραν της δεκαετίας α) συνιστά μη σεβασμό της περιουσίας του και προσβάλλει το άρθρο 17 του Συντάγματος και το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και περαιτέρω β) τον αποστερεί του δικαιώματός του παροχής έννομης προστασίας και, ευρύτερα, υπεράσπισης των συμφερόντων του κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, πολλώ δε μάλλον όταν α) κάθε φορολογικός έλεγχος ενέχει, εξ ορισμού, το στοιχείο της έρευνας σε παρελθόντα έτη, συνεπώς ο εκάστοτε ελεγχόμενος φορολογούμενος νομίμως καλείται να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης για γεγονότα του παρελθόντος, στο βαθμό που αυτός φέρει το βάρος αυτό, και β) ο προσφεύγων δεν προβάλλει με συγκεκριμένους και επαρκείς ισχυρισμούς ποιο είναι το κατά τη γνώμη του απώτατο εύλογο χρονικό σημείο στο παρελθόν, μέχρι το οποίο μπορεί νομίμως κατά το Σύνταγμα και την ΕΣΔΑ να αναδράμει το όποιο βάρος απόδειξης φέρει στα πλαίσια ενός φορολογικού ελέγχου. Για το λόγο αυτό, ο δέκατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, με τον ενδέκατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι α) οι πρόσθετοι φόροι κατά το άρθρο 1 παρ. 1 ν. 2523/1997 επιβάλλονται, χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνευσε τις σχετικές διατάξεις, ενόψει όμως της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων που δεν παρέχουν στη Διοίκηση την ευχέρεια να καθορίζει το ύψος των φορολογικών κυρώσεων εντός των ανωτάτων και κατωτάτων ορίων που τίθενται, σταθμίζοντας σε κάθε περίπτωση τη βαρύτητα και τις γενικότερες συνθήκες της παράβασης που τελέστηκε, β) με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε σε βάρος του ποσό πρόσθετου φόρου ιδιαίτερα επιβαρυντικό της περιουσίας του, καθώς είναι προφανώς δυσανάλογα υψηλό σε σχέση με τον κύριο φόρο, γιατί υπερβαίνει συνολικά τη διαφορά φόρου που του καταλογίζεται, γ) δεν προσδιορίζεται επαρκώς ο τρόπος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου, ώστε να μπορεί να αμυνθεί, δ) αν ήθελε θεωρηθεί ότι ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου έγινε με ποσοστό 2% για κάθε μήνα καθυστέρησης από τότε που θα έπρεπε να δηλωθεί το σχετικό εισόδημα (χρόνος που δεν προσδιορίζεται σε καμιά από τις προσβαλλόμενες πράξεις), ο υπολογισμός αυτός είναι εσφαλμένος και παραβιάζει το δικαίωμα στην περιουσία του, γιατί δεν του είχε γνωστοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο η ύπαρξη σχετικής υποχρέωσής του πριν το χρόνο έκδοσης της εντολής μερικού ελέγχου στις 16.5.2016 και κυρίως πριν τις 16.9.2016 που του κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις, ε) η επιβολή του υπέρογκου πρόσθετου αυτού φόρου επιβαρύνει ιδιαίτερα

την περιουσία του και υπερβαίνει την τήρηση της κρίσιμης «δίκαιης ισορροπίας» μεταξύ του δικαιώματος ιδιοκτησίας του και (τυχόν) λόγων δημοσίου συμφέροντος, από όλα δε τα παραπάνω συνάγεται σαφώς ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες του επιβάλλεται αναδρομικά υπέρογκος πρόσθετος φόρος είναι αντίθετες στο άρθρο 17 παρ. 1 του Συντάγματος, στο άρθρο 6 και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί α) σύμφωνα με τη νομολογία, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη 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 (πάγια νομολογία - υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 990/2004 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης, ομόφωνα)), όπως όμως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος», υπό τα δεδομένα δε αυτά οι υπό κρίση εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος), γιατί με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δε θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, περαιτέρω δε η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και το χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου και εξάλλου, όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση, στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του προσθέτων φόρων (υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του

Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης, ομόφωνα)), **απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του ως άνω υπό (α) αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, β)** ανεξαρτήτως της ορθότητας ή μη του υπολογισμού των καταλογισθέντων ποσών πρόσθετου φόρου για καθεμιά από τις κρίσιμες ελεγχθείσες περιόδους από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, πάντως με την παράθεση των διατάξεων του άρθρου 1 (συνεπώς και εκείνης του άρθρου 1 παρ. 1 περ. β΄) και 2 (συνεπώς και εκείνων του άρθρου 2 παρ. 1 και 4) ν. 2523/1997 στην υπό κρίση από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και με τα αναγραφόμενα στο πεδίο υπολογισμού του πρόσθετου φόρου στις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίζεται πλήρως ο τρόπος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου της εκάστοτε ελεγχθείσας περιόδου, ώστε ο προσφεύγων να μπορεί ευχερώς να αμυνθεί κατ' αυτού, με αποτέλεσμα να μην τίθεται ζήτημα αποστέρησης του δικαιώματός του παροχής έννομης προστασίας και, ευρύτερα, υπεράσπισης των συμφερόντων του κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (**απορριπτομένου ως νόμω αβάσιμου του ως άνω υπό (γ) αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος**), γ) ούτε από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 17 του Συντάγματος ούτε από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ μπορεί να θεωρηθεί ότι παραβιάζεται το δικαίωμα στην περιουσία του φορολογουμένου σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση δε του γνωστοποιήσει πριν την έκδοση εντολής ελέγχου και πάντως πριν την κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινών πράξεων ότι έχει υποχρέωση να δηλώσει μη δηλωθέντα εισοδήματά του, άλλως θα του επιβληθούν κατά νόμον πρόσθετοι φόροι για κάθε μήνα καθυστέρησης δήλωσής τους, αφού η σχετική υποχρέωση δήλωσης κάθε εισοδήματος και η επιβολή πρόσθετου φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης δήλωσής του προκύπτει από τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, που εξειδικεύουν την προκύπτουσα από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος συνταγματική υποχρέωση όλων των πολιτών να συνεισφέρουν, μέσω της καταβολής φόρων, χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, και συνεπώς δε θα ήταν λογικό να υφίσταται, δεν υφίσταται και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι προκύπτει από οποιαδήποτε διάταξη, πολύ δε λιγότερο από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 17 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να υπενθυμίζει τη σχετική υποχρέωση στους φορολογουμένους πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων ή πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου (**απορριπτομένου ως νόμω αβάσιμου του ως άνω υπό (δ) αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος**), πολλώ δε μάλλον όταν στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και πολύ περισσότερο δεν αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία (δηλαδή δε συγκεκριμενοποιεί) το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας οδήγησε, με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι νομοθετικές διατάξεις που τον προβλέπουν, σε αποστέρηση περιουσιακού του στοιχείου με δημευτικό αποτέλεσμα και δεδομένου ότι κατά το άρθρο 1 εδ. γ΄ του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ οι διατάξεις περί υποχρέωσης σεβασμού της περιουσίας κάθε προσώπου και περί μη στέρησης της ιδιοκτησίας του παρά μόνο για λόγους δημόσιας ωφέλειας και υπό τους προβλεπόμενους από το νόμο και τις γενικές αρχές του διεθνούς δικαίου όρους (άρθρο 1 εδ. α΄ και β΄ του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ) «δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέσει εν ισχύι Νόμους ους ήθελε κρίνει

αναγκαίον [...] προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων», και δ) μόνο το γεγονός ότι ο καταλογιζόμενος πρόσθετος φόρος υπερβαίνει συνολικά την καταλογιζόμενη διαφορά του κύριου φόρου, μπορεί δε κατά περίπτωση να φτάσει μέχρι το 120% της διαφοράς του κύριου φόρου κατ' ανώτατο όριο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά υπέρμετρη, κατά παράβαση δηλαδή της αρχής της αναλογικότητας, επιβάρυνση της περιουσίας του φορολογουμένου και ήδη προσφεύγοντος, με την έννοια ότι εξικνείται τάχα μέχρι την αποστέρηση της περιουσίας του («έμμεση δήμευση») χωρίς ταυτοχρόνως πλήρη αποζημίωση και άρα καταλήγει σε απαγορευόμενη κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ απαλλοτρίωση περιουσιακού στοιχείου του φορολογουμένου, και συνεπώς δεν αρκεί προς θεμελίωση της αντίθεσης του καταλογιζόμενου πρόσθετου φόρου με τις δύο αυτές διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης, ομόφωνα)), πολλώ δε μάλλον όταν στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και πολύ περισσότερο δεν αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία (δηλαδή δε συγκεκριμενοποιεί) το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, ο καταλογισμός σε βάρος του πρόσθετου φόρου σε ποσοστό που υπερβαίνει, στις περισσότερες από τις υπό κρίση περιπτώσεις των προσβαλλόμενων πράξεων (και συγκεκριμένα στις τέσσερις από τις έξι), την καταλογιζόμενη διαφορά κύριου φόρου, και μάλιστα στις τρεις από αυτές σε ποσοστό 120%, οδήγησε, με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι νομοθετικές διατάξεις που τον προβλέπουν, σε αποστέρηση περιουσιακού του στοιχείου με δημευτικό αποτέλεσμα και δεδομένου ότι κατά το άρθρο 1 εδ. γ' του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ οι διατάξεις περί υποχρέωσης σεβασμού της περιουσίας κάθε προσώπου και περί μη στέρησης της ιδιοκτησίας του παρά μόνο για λόγους δημόσιας ωφέλειας και υπό τους προβλεπόμενους από το νόμο και τις γενικές αρχές του διεθνούς δικαίου όρους (άρθρο 1 εδ. α' και β' του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ) «δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύι Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον [...] προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων», περαιτέρω δε ο καταλογιζόμενος πρόσθετος φόρος δεν αντίκειται στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, γιατί, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2904/2015 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης), ενόψει του ότι, κατά τα προεκτεθέντα, το άρθρο 1 ν. 2523/1997 δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, θεμιτώς δε με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και το χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου, και δεδομένου ότι η σχετική πράξη της φορολογικής αρχής είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, την οποία εξέδωσε η διοικητική (φορολογική) αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι τα υπό κρίση ποσά πρόσθετου φόρου συνολικού ύψους 13.385,60 € αποτελούν, λόγω του ύψους τους, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, δε στοιχειοθετείται παράβαση της εν

λόγω διάταξης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)), **απορριπτομένων συνεπώς συνολικά ως νόμω αβάσιμων των ως άνω υπό (β) και (ε) αντίθετων ισχυρισμών του προσφεύγοντος**. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ενδέκατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δωδέκατο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δωδέκατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι α) οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν λόγω αοριστίας, άλλως λόγω πλημμελούς αιτιολογίας που καθιστούν αδύνατη την προστασία του ως διοικουμένου κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και συγκεκριμένα γιατί στη σχετική από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και στις προσβαλλόμενες πράξεις ουδόλως αιτιολογείται ούτε προσδιορίζεται στοιχειωδώς 1) αν λαμβάνονται υπόψη οι αναφερόμενες στην υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων δαπάνες διαβίωσης με στοιχεία της ΕΛ.ΣΤΑΤ., 2) σε καταφατική απάντηση, με βάση ποια στοιχεία και χαρακτηριστικά υπολογίστηκε το ύψος των δαπανών αυτών και 3) με βάση ποιες διατάξεις νόμου λήφθηκαν αυτές υπόψη και συνυπολογίστηκαν για τον προσδιορισμό φόρου και πρόσθετου φόρου, δεδομένου ότι στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη, επικαλείται δε συγκεκριμένα στοιχεία, βάσει των οποίων τα ποσά που υπολογίζονται και λαμβάνονται υπόψη ως δαπάνες διαβίωσης στην ως άνω υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης είναι παντελώς αβάσιμα, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και δεν είναι εφαρμοστέα στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, και β) στην περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έλαβαν υπόψη στο σκεπτικό τους ως τεκμήρια τις αναφερόμενες στην υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης δαπάνες διαβίωσης για σκοπούς προσδιορισμού του εισοδήματός του, παρόλο που τέτοια τεκμήρια δεν προβλέπονται ούτε στις διατάξεις του ν. 2238/1994 ούτε στις διατάξεις του ν. 4172/2013, έρχονται σε ευθεία αντίθεση με το άρθρο 78 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί τόσο από τις προσβαλλόμενες πράξεις όσο και από τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκύπτει με σαφήνεια ότι δε λήφθηκαν υπόψη οι αναφερόμενες στην υπ' αριθμ./Α/2015 (Δεκέμβριος 2015) Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων δαπάνες διαβίωσης με στοιχεία της ΕΛ.ΣΤΑΤ., καθώς κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 16 και 17), οι οποίες καθορίζουν με σαφήνεια ποιες δαπάνες λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό με αντικειμενικό (τεκμαρτό) τρόπο του εισοδήματος του υποκείμενου

στο ΦΕΦΠ, θα ήταν δε, όπως είναι αυτονόητο, περιττό να περιέχεται στις προσβαλλόμενες πράξεις ή/και στη σχετική από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας ειδική αναφορά περί του ότι δε λαμβάνονται υπόψη οι ως άνω αναφερόμενες στην υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης δαπάνες διαβίωσης, πολλώ δε μάλλον αφού, όπως είναι ευνόητο, τόσο οι προσβαλλόμενες πράξεις όσο και η από 13.10.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στηρίζονται στην υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης μόνο στο βαθμό που και κατά το μέρος που η τελευταία περιέχει στοιχεία (διαπιστώσεις και πορίσματα) κρίσιμα για σκοπούς (ελέγχου ορθής εφαρμογής της) φορολογικής νομοθεσίας (εν προκειμένω, της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων). Συνεπώς, δεν τίθεται κανένα θέμα πλημμελούς αιτιολογίας, ακόμα δε λιγότερο αοριστίας, των προσβαλλόμενων πράξεων και της από 13.10.2016 σχετικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας εκ του λόγου ότι αυτές δεν αναφέρουν αν έλαβαν υπόψη τις αναφερόμενες στην υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης δαπάνες διαβίωσης με στοιχεία της ΕΛ.ΣΤΑΤ., ενόψει δε όλων των ανωτέρω είναι προφανές ότι παρέλκει η εξέταση τόσο των λοιπών υπό (α2) και (α3) ως άνω ισχυρισμών του προσφεύγοντος, καθώς και των επικαλούμενων από τον ίδιο στοιχείων, βάσει των οποίων τα ποσά που υπολογίζονται και λαμβάνονται υπόψη ως δαπάνες διαβίωσης στην υπ' αριθμ./Α/2015 Έκθεση Ελέγχου Περιουσιακής Κατάστασης του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης είναι, κατά τη γνώμη του, παντελώς αβάσιμα, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και δεν είναι εφαρμοστέα στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, όσο και του ως άνω υπό (β) ισχυρισμού του. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δωδέκατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 16.11.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2004 - 31/12/2004	21.637,44 €
2		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2005 - 31/12/2005	132,00 €
3		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2008 - 31/12/2008	118,80 €

4		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	1.235,35 €
5		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	808,08 €
6		13/10/2016	17/10/2016	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	1.211,11 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2005

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	9.835,20 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.802,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.637,44 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2006

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	60,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	72,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	132,00 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2009

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	54,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	64,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	118,80 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	604,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	616,89 €
Επιβάρυνση φόρου	13,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.235,35 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	521,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	281,87 €
Φόρος λόγω εκπροθέσμου	4,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	808,08 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	680,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	530,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.211,11 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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