



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10-02-2017

Αριθμός απόφασης:1374

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με αντικείμενο δραστηριότητας παροχή υπηρεσιών, κατοίκου, επί της οδού αρ., με Α.Φ.Μ.(Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα, κατά των:

Α. Της υπ' αρ./31-8-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Λάρισας
Β. Της υπ' αρ./31-8-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Λάρισας

5. Τις παραπάνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31-8-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 13-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση την 13-09-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Λάρισας, με τις οποίες καταλογίστηκαν ποσά Φόρου Εισοδήματος, προσθέτων φόρων του άρθρου 1 & 2 του ν.2523/1997 κλπ τελών και εισφορών, στη συνέχεια της διαπίστωσης από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις στις χρήσεις 2005 και 2011. Συγκεκριμένα, με την υπ' αρ./31-8-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Λάρισας καταλογίστηκε διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 24.356,91€, πρόσθετος φόρος ποσού 29.228,29€, σύνολο 53.585,20€, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα ελεγχόμενα έτη και από 1/1/2000 έως 31/12/2005 προέκυψε αύξηση της περιουσίας κατά 72.814,47€ χωρίς να δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δήλωσε ο προσφεύγων και προστίθεται στα εισοδήματα της τελευταίας χρήσης (2005) ως προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994. Περαιτέρω, δυνάμει της υπ' αρ./31-8-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Λάρισας καταλογίστηκε διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 27.487,91€, πρόσθετος φόρος ποσού 26.388,39€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.494,94€, σύνολο 56.371,24€, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα ελεγχόμενα έτη και από 1/1/2006 έως 31/12/2011 προέκυψε προσαύξηση περιουσίας κατά 85.000€ χωρίς να δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δήλωσε ο προσφεύγων και προστίθεται στα εισοδήματα της τελευταίας χρήσης (2011) ως προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994.

Ο κατ' έλεγχο καταλογισμός έχει ως εξής:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης κατ' έλεγχο	Ποσό διαφοράς φόρου & συμπληρωματικού/προστίμου	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Ποσό πρόσθετου φόρου άρθρου 1 & 2	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ελέγχου
----------------	-------------------	-------------	------------------------	--	---	----------------------------	-----------------------------------	------------------------------------

					ελέγχου		v.2523/1 997 ελέγχου	
.....	31/08/20 16	ΦΟΡ.ΕΙ ΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/20 05	72.814,47 €	24.356,91 €		29.228,2 9 €	53.585,2 0 €
.....	31/08/20 16	ΦΟΡ.ΕΙ ΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/20 11	31.921,93 €	27.487,91 €	2.494,94 €	26.388,3 9 €	56.371,2 4 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

«1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. [...] 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. [...]».

Εν προκειμένω, με την πρώτη προσβαλλομένη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ήτοι την υπ' αρ./31-8-2016) καταλογίζεται εις βάρος του φόρος εισοδήματος αφορών το οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005). Το κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 δικαίωμα του Δημοσίου ίσχυσε αρχικώς μέχρι την 31-12-2011, παρετάθη δε δυνάμει του άρθρου 18 παρ. 2 ν.4002/2011 μέχρι την 31-12-2012. Ως εκ τούτου, η εκδοθείσα στις 31-8-2016 πρώτη προσβαλλομένη πράξη εξεδόθη (και κοινοποιήθη) σε χρόνο κατά τον οποίο είχε προ πολλού παραγραφεί το σχετικό κατ' άρθρο 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994 δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου για τη χρήση 2005. Τούτο δε ανεξαρτήτως του ότι με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 ν.4002/2011 προβλέφθηκε κατά τρόπο μη σύμφωνο προς το απορρέον από το Σύνταγμα καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας και προστασίας της εμπιστοσύνης, η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που έληγαν στις 31-12-2011, λίγο μόλις χρόνο πριν από τη λήξη τους (22-8-2011), ενόψει του ότι ούτε από τη φύση του πράγματος προκύπτουν ούτε στις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης αυτής διαλαμβάνονται, πολύ δε περισσότερο τεκμηριώνονται ειδικώς περιστάσεις περί του ευλόγου, ενόψει και του

αρχικώς προβλεπομένου χρόνου παραγραφής, παρατάσεως αυτής **(βλ. ΣτΕ 888/2016)**. Εν πάση δε περιπτώσει μεταγενέστερες διατάξεις οι οποίες θα παρέτειναν τον ανωτέρω χρόνο παραγραφής δεν θα ήταν δυνατόν να καταλαμβάνουν περίπτωση παραγραφής που είχε ήδη παραταθεί με προηγούμενο νόμο, όπως είναι η ένδικη περίπτωση, εφόσον δεν θα διευκρινιζόταν σ' αυτές με σαφή και επαρκώς προβλέψιμο τρόπο ότι αφορούν όχι μόνον παραγραφές που έληγαν το πρώτον αλλά και περιπτώσεις προθεσμιών που είχαν ήδη παραταθεί **(βλ. ΣτΕ 888/2016)**. Εξάλλου, δεν συνέτρεχαν, στην προκειμένη περίπτωση οι προβλεπόμενες από τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 2238/1994 προϋποθέσεις για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ώστε να δικαιολογείται η ύπαρξη δεκαετούς (10ετούς) παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου όπως το επίδικο.

2. Επειδή, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ 884/2016, βλ. και ΔΕφΑθ 2128/2016) οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, και (Δ) οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης)». Ειδικότερα, κρίθηκε ότι, καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς, η πλημμέλεια όμως αυτή δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαίνεται επί ένδικης προσφυγής κατά

του κύρους της. Περαιτέρω, κρίθηκε σχετικώς ότι η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα, η εν λόγω δε πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. Συναφώς, κρίθηκε, ότι το διοικητικό δικαστήριο που εκδικάζει την προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης έχει εξουσία πλήρους ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητας της ανωτέρω πραγματικής βάσης της, δηλαδή της επέλευσης της επίμαχης, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακής προσαύξησης σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα, στο πλαίσιο δε αυτό, προκειμένου να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για το ζήτημα εάν η περιουσιακή αυτή προσαύξηση επήλθε πράγματι εν όλω ή εν μέρει εντός της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου, μπορεί και να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων, κατά τα άρθρα 152 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Τέλος, σε περίπτωση που κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, στο σύνολό της, δεν επήλθε κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε το οικείο έμβασμα, το δικαστήριο προβαίνει στην ακύρωση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης. Αντίθετα, αν κρίνει ότι η εν λόγω προσαύξηση επήλθε εν μέρει μόνο στην ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, το δικαστήριο προβαίνει, κατά τούτο, στη μεταρρύθμιση της επίδικης πράξης.

Εν προκειμένω, όπως επί λέξει αναφέρεται στο πόρισμα ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής (βλ. σελ. 43 της από 31-8-2016 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) *Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε:* 1) *ότι στα ελεγχόμενα έτη και από 1/1/2000 έως 31/12/2005 προέκυψε αύξηση της περιουσίας κατά 72.814,47€... χωρίς να δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δήλωσε και προστίθεται στα εισοδήματα της τελευταίας χρήσης (2005) ως προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994...* 2) *ότι στα ελεγχόμενα έτη και από 1/1/2006 έως 31/12/2011 προέκυψε αύξηση της περιουσίας κατά 85.000,00€... χωρίς να δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δήλωσε και προστίθεται στα εισοδήματα της τελευταίας χρήσης (2011) ως προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994*». Ωστόσο, ακόμα και εάν ήθελε γίνει δεκτό ότι υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας στην προκειμένη περίπτωση η προσαύξηση αυτή, στο σύνολό της, δεν επήλθε κατά τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες μου καταλογίζεται (ήτοι στις χρήσεις 2005 και 2011) και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.»

Επί των λόγων

Επί της παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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.».

Επειδή για τις εκκρεμείς υποθέσεις χρήσεων 2000 - 2006 είχε δοθεί παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2013 με τους εξής νόμους: α) Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, με το άρθρο 12 του Ν. 3888/2010, με το άρθρο 18 του Ν. 4002/2011, με το άρθρο Δεύτερο του Ν. 4098/2012.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις

χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή από το άρθρο 22 ν. 4337/2015 που ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενοι) ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καν 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».

Επειδή στον προσφεύγοντα διενεργείται έλεγχος στην συνέχεια του με αρ. πρωτ./18-9-2012 εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης στην συνέχεια της οποίας εκδόθηκε/ 23-12-2013 εντολή ελέγχου η οποία γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ./23-12-2013 έγγραφο της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Η εντολή αντικαταστάθηκε λόγω αλλαγής ελεγκτών με την με αρ./εντολή. Συνεπώς το δικαίωμα κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου για την υπό κρίση χρήση 2005 παρετάθη με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 4203/2013 έως 31-12-2015 και ακολούθως έως 31-12-2016 με τις διατάξεις του άρθρου του 22 ν. 4337/2015.

Επειδή κατά τα ανωτέρω το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο κοινοποίησης τους, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επί του 2^{ου} ισχυρισμού

Επειδή με τις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) προβλέπεται ότι :«σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή σε συνέχεια των εγκυκλίων διαταγών [ΠΟΛ 1033/21.2.2013](#) και [ΠΟΛ.:1228 /15.10.2014](#) του Υπ. Οικ. με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) όπως ίσχυε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 με τις οποίες παρασχέθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι φορολογείται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή

πηγή ή αιτία και όχι η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας που δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

Περαιτέρω η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα (μετοχές ,τοκομερίδια),**καταθέσεις** κ.λ.π.(σχετ. η [ΠΟΛ. 1095/2011](#)) ...Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις **αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.**

Επειδή από το άρθρο 3 του Κ.Φ.Ε. «χρόνος επιβολής του φόρου» προβλέπεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ιδίου ημερολογιακού έτους. **Στην παραπάνω διάταξη θεμελιώνεται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.**

Επί του θέματος , η πρόσφατη υπ' αρ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ αναφέρει: «Επειδή, ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (άρθρα 13 επ., τα οποία εφαρμόζονται κατ' αρχήν και στην παρούσα υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα μεγάλα ποσά τραπεζικών λογαριασμών (και συναφών εμβασμάτων) του φορολογούμενου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φορολογούμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. **Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του.** Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη

διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 □ πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), **αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής** (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου , σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17).... 8. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια

τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, □τεκμήρια□), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) □ πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), **καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως**

συμβαίνουν, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. ...9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. ...13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. **Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό**

λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d' Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού. ...17. Επειδή, οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού **φορολογείται ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία (προκύπτει ότι) εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, δεδομένου ότι από το χρονικό αυτό σημείο γεννάται η ισόποση (άγνωστης προέλευσης) προσαύξηση της περιουσίας του και η αντίστοιχη φοροδοτική του ικανότητα**, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του, σύμφωνα με τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 13.».

Στη συνέχεια της διαπίστωσης από τον έλεγχο της ΔΟΥ Α' Λάρισας ότι οι Τραπεζικές του καταθέσεις του προσφεύγοντας προσαυξήθηκαν με τρόπο που δεν αντιστοιχεί στα δηλωθέντα εισοδήματά του, **καθώς από δηλώσεις του προέκυψε μηδενικό εισόδημα προς ανάλωση και μηδενική ικανότητα επαύξησης της περιουσίας του**, κάλεσε τον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ./17-6-2016 ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων - κλήση προς ακρόαση να δικαιολογήσει τις διαπιστωθείσες σε βάρος του διαφορές, πλην όμως, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία ο προσφεύγων υπέβαλλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να

καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι , << Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής , έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την>>.

Η Υπηρεσία μας για την εξέταση των λόγων της προσφυγής, και ειδικότερα για την διαπίστωση του πραγματικού χρόνου της προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, με την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/05-12-2016 κλήση για αποστολή στοιχείων και έγγραφη ακρόαση, **ζήτησε από τον προσφεύγοντα να μας προσκομίσει αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμώνκαιτης καθώς καιτης τραπεζής και τις κινήσεις των προθεσμιακών λογαριασμών από και προς τους λογαριασμούς αυτούς από 31-12-1999 μέχρι και την 31-12-2011. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία του ζητήθηκε να προκύπτει ότι οι καταθέσεις του εκάστοτε λογαριασμού δικαιολογούνται από δηλωθέντα ποσά εισοδημάτων κλπ εσόδων του. Εφόσον δε, στους λογαριασμούς αυτούς πιστώνονται ποσά από άλλους λογαριασμούς, ζητήθηκε να προσκομιστεί και η κίνηση των λογαριασμών αυτών και να προκύπτει ότι οι καταθέσεις του λογαριασμού προέλευσης δικαιολογούνται στο λογαριασμό αυτόν.**

Σε απάντηση του ανωτέρω ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ απαντητικό υπόμνημά του, προσκόμισε αντίγραφα των παραπάνω Τραπεζικών λογαριασμών που συμμετέχει χωρίς όμως να παραθέσει την παραμικρή εξήγηση για τα κατατιθέμενα ποσά.

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων προέκυψαν τα εξής:

A. Από την κίνηση του με αρ.λογαριασμού τηςμε δικαιούχους τον προσφεύγοντα την μητέρα και τον αδελφό του (βλ. σελ 42 έκθεσης ελέγχου) που βρίσκεται μεταξύ αυτών που διαπίστωσε ο έλεγχος προσαύξηση περιουσίας στην χρήση 2005, προκύπτει ότι την 22-4-2005 διαπιστώνονται τρεις διαδοχικές καταθέσεις ποσών 9700,00 ευρώ (κατάθεση μετρητών) , 88.041,09 ευρώ (κατάθεση επιταγών) και 4.336,06 ευρώ (κατάθεση μετρητών) και την 26-4-2005 επιπλέον μία κατάθεση μετρητών ύψους 23.456,52 ευρώ, δηλαδή σύνολο 125.533,67 ευρώ, εκ των οποίων στον προσφεύγοντα αντιστοιχεί το ½ αυτών ήτοι ποσό 62.766,84 ευρώ. Τα ποσά αυτά συνιστούν φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και την Σ.τ.Ε. 884/2016 στην χρήση 2005 που διαπιστώνεται η κατάθεσή τους εφόσον δεν αιτιολογείται η απόκτησή τους από τα εισοδήματα των δικαιούχων του λογαριασμού βάσει των δηλώσεων τους ή/και των επιπλέον στοιχείων που αυτοί προσκόμισαν.

Συνεπώς, επειδή κατά την εξέταση του λογαριασμού προέλευσης της διαπιστωθείσας από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας των 72814,47 ευρώ καταλογισθείσας στην χρήση 2005 , προκύπτει ότι η προσαύξηση αυτή κατά την αναλογία του προσφεύγοντος σε ύψος 62.766,84 ευρώ, προήλθε από τα παραπάνω ποσά τα οποία εισέρευσαν πρωτογενώς στο λογαριασμό του το 2005, για τα οποία ο προσφεύγων δεν υπέδειξε τον τρόπο απόκτησής τους , ούτε έδειξε ότι αυτά έχουν φορολογηθεί ή ότι έχουν νομίμως απαλλαγεί του φόρου κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, και επειδή ο προσφεύγων κληθείς στην Υπηρεσία μας με την ενδικοφανή προσφυγή και την κλήση για αποστολή στοιχείων και έγγραφη ακρόαση με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/05-12-2016, εκ νέου δεν παρείχε εξηγήσεις για τα ποσά αυτά, προκύπτει ότι, ήταν ορθή η διαπίστωση του ελέγχου περί φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας στη χρήση 2005 σε ύψος 62.766,84 ευρώ, η οποία, ελλείψει άλλης προκύπτουσας πηγής εισοδήματος, πρέπει να φορολογηθεί με την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, με χρόνο φορολογίας, τη χρήση 2005 που προέκυψαν.

B. Περαιτέρω , από τον λογαριασμό με αρ.τηςπροκύπτει ότι, συμπεριλαμβανομένης της ανωτέρω προσαύξησης περιουσίας, είχε διαμορφωθεί στις 27-4-2005 υπόλοιπο 192.307,41 ευρώ το οποίο μετά την επαύξησή του με πιστωτικούς τόκους ,την 30-12-2005 διαμορφώθηκε στο ποσό των 194.229,91€. Από το ποσό αυτό αναλήφθηκε την 10-1-2006 ποσό 194.000,00 ευρώ και κατά πάσα πιθανότητα (εφόσον δεν προκύπτει ότι αναλώθηκε) κατατέθηκε την ίδια ημέρα στον με αρ. λογαριασμό της Τραπέζης Ο λογαριασμός αυτός προσαυξημένος με τόκους προθεσμιακών καταθέσεων την 5-6-2012 παρουσίαζε υπόλοιπο 225.232,68 ευρώ. Την 6-6-2012 από τον λογαριασμό αυτόν αναλήφθηκε

ποσό μετρητών 150.000,00ευρώ και την 7-6-2012 αναλήφθηκε ποσό μετρητών 75.000,00 ευρώ. Την 9-7-2012 επέστρεψε (εφόσον δεν προκύπτει ότι αναλώθηκε) κατάθεση σε μετρητά στον λογαριασμό αυτόν ποσού 182.000,00 ευρώ το οποίο τοποθετήθηκε σε διαδοχικές προθεσμιακές καταθέσεις. Στον λογαριασμό αυτόν την 4-1-2013 , επιπλέον έγινε μια κατάθεση 5000,00 ευρώ και στις 9-4-2013 παρουσίαζε υπόλοιπο 194.411,83 ευρώ. Στις 11-4-2013 από τον λογαριασμό έγινε ανάληψη μετρητών 194.000,00 ευρώ.

Ακόμα, από την κίνηση του με αρ. λογαριασμού της Τραπέζης προκύπτει ότι ο λογαριασμός αυτός την 1-1-2009 είχε μηδενικό υπόλοιπο. Την 2-1-2009 έγινε κατάθεση επιταγών 49.000,00 ευρώ και την ίδια ημέρα δεύτερη κατάθεση ποσού 11.000,00 ευρώ. Την 14-4-2009 στον ίδιο λογαριασμό έγινε κατάθεση 8.000,00 ευρώ. Στον ίδιο λογαριασμό την 16-4-2010 έγινε κατάθεση 20.000,00 ευρώ και την 21-3-2012 κατάθεση 32.000,00 ευρώ. Από τον ίδιο λογαριασμό αυτόν, προκύπτει ότι το εκάστοτε υπόλοιπο τοποθετείτο σε προθεσμιακές καταθέσεις και ο λογαριασμός την 5-6-2012 παρουσίαζε υπόλοιπο 132.865,49 ευρώ. Την 7-6-2012 αναλήφθηκε από τον λογαριασμό αυτόν ποσό μετρητών 132.000,00 ευρώ και 9-7-2012 κατατέθηκε ποσό 182.000,00 ευρώ. Το ποσό αυτό μετά από διαδοχικές προθεσμιακές καταθέσεις είχε επαυξηθεί με τους τόκους και είχε διαμορφωθεί την 9-4-2013 στο ποσό των 189.385,73 ευρώ. Από το ποσό αυτό την 11-4-2013 αναλήφθηκε σε μετρητά ποσό 189.000,00 ευρώ.

Συνεπώς , διαπιστώνεται ότι, από τους λογαριασμούς με αρ. και της Τραπέζης αναλήφθηκαν την 6-6-2012 και 7-6-2012 σε μετρητά ποσά 150.000,00 ευρώ , 75.000,00 ευρώ και 132.000,00 ευρώ, ήτοι σύνολο 357.000,00 ευρώ. Στους ίδιους λογαριασμούς έγινε κατάθεση μετρητών από 182.000,00ευρώ στις 9-7-2012, ήτοι σύνολο 364.0000,00 ευρώ. Συνεπώς η διαπιστωθείσα πρωτογενής κατάθεση διαπιστώνεται στην χρήση 2012 (εφόσον δεν προκύπτει ότι αναλώθηκαν τα αναληφθέντα) και είναι η διαφορά ποσού 7.000,00 ευρώ μεταξύ κατάθεσης και ανάληψης σύμφωνα με την με αρ. / Αθήνα, 2015 Εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπ. Οικ..

Επειδή η κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λάρισας περί του χρόνου διαπίστωσης της προσαύξησης περιουσίας , όπου ο χρόνος αυτός προσδιορίστηκε από τη Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας χρήση 2011, σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό, και τις προαναφερθείσες διατάξεις και νομολογία είναι εσφαλμένη διότι οι καταθέσεις που εισέρευσαν στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος δεν προέκυψαν στην χρήση αυτή αλλά στις χρήσεις 2009, 2010, 2012 και 2013.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 13-10-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του και συγκεκριμένα την αποδοχή της

ως προς την μείωση του προσδιορισθέντος φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 από καταθέσεις στην χρήση 2005, η οποία προσδιορίζεται σε ύψος 62.766,84 ευρώ και την διαγραφή της διαπιστωθείσας προσαύξησης από την χρήση 2011 καθώς δεν προέκυψε στη χρήση αυτή σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και την απόρριψη της προσφυγής για όλους τους άλλους λόγους και ποσά.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	Ποσό διαφοράς φόρου & συμπληρωματικού/προστίμου ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Ποσό πρόσθετου φόρου άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (ως έλεγχος)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
..... .	31/08/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣ ΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2005	62.766,84 €	20.337,86 €		24.405,43 €	44.743,29 €
..... .	31/08/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣ ΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2011	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.