



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 23 / 01 / 2017

Αριθμός Απόφασης **690**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604564

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

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

4. Την από **.../09/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:** και της συζύγου του του με **ΑΦΜ:**, συνταξιούχων, που κατοικούν στην Τρίπολη, επί της οδού αριθ., τ.κ , κατά των από **.../07/2016** και με αριθμούς,,,,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2009, 2010** και **2012** αντίστοιχα, καθώς και την υπ' αριθμ. **.../...-07-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικον. έτους **2012** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **.../07/2016** έκθεση ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις .../07/2016, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./...-02-2014 **εντολή ελέγχου** του Γ.Γ.Δ.Ε και την υπ' αριθμ./...-01-2016 **εντολή ελέγχου** του προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2001 – 2013 στον 1^ο και 2^ο από τους προσφεύγοντες αντίστοιχα, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας τους κατά τα ανωτέρω έτη, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρο 48 § 3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή οι προσφεύγοντες ήταν συνδικαιούχοι λογαριασμών από τους οποίους κατά το ημερολογιακό έτος 2010 (οικ. έτος 2011) απεστάλησαν στο εξωτερικό χρηματικά **εμβάσματα** συνολικού ποσού **1.370.000€**,

Συγκεκριμένα απεστάλησαν στο εξωτερικό τρία εμβάσματα:

1) Από κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και τους: Διονυσία, Ειρήνη και Ελένη (5 συνδικαιούχοι), μεταφέρθηκαν στις **11/01/2010** σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και την Διονυσία (τρεις συνδικαιούχοι) της Alpha Bank Cyprus LTD το ποσό των **334.000€**.

2) Στις **12/01/2010** μεταφέρθηκαν από τρεις κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς της Αγροτικής τράπεζας:

- Με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και τους: Διονυσία και Ελένη (4 συνδικαιούχοι), το ποσό των **235.333,33€**,
- Με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και τους: Διονυσία, Ελένη και Ειρήνη (5 συνδικαιούχοι), το ποσό των **235.333,33€**,
- Με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και τους: Διονυσία, Ελένη και Ειρήνη (5 συνδικαιούχοι), το ποσό των **235.333,33€**,

Σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και την Διονυσία (τρεις συνδικαιούχοι) της Alpha Bank Cyprus LTD το συνολικό ποσό των **706.000€**.

3) Από κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Αγροτικής τράπεζας με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και τους: Διονυσία και Ειρήνη (4 συνδικαιούχοι), μεταφέρθηκαν στις **21/01/2010** σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και την Διονυσία (τρεις συνδικαιούχοι) της Alpha Bank Cyprus LTD το ποσό των **330.000€**.

Εν συνεχεία, οι υποθέσεις των εμβασμάτων ενσωματώθηκαν στις υποθέσεις ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ο οποίος ύστερα από έγγραφη παραγγελία που έδινε προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες διέταξε τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής (Ν.2523/1997) και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (Ν.3691/2008).

Σε εκτέλεση της **A.B.M. E.O.E./2013** παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, σχηματίστηκε για τον 1^ο από τους προσφεύγοντες, η υπ' αριθ. **A.B.M. E.O.E./2015** δικογραφία και για τη 2^η από τους προσφεύγοντες η υπ' αριθ. **A.B.M. E.O.E./2016** δικογραφία για προκαταρκτική εξέταση και έρευνα για τυχόν διάπραξη αδικημάτων φοροδιαφυγής (ν. 2523/97) και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (ν. 3691/08), η οποίες διαβιβάστηκαν στον προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ, μαζί με δύο οπτικοδίσκους (CD) που περιλάμβαναν σε ψηφιακή μορφή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τους σε τράπεζες της ημεδαπής.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων και συγκεκριμένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονται στους ως άνω ψηφιακούς δίσκους, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών και λήξη ή ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2000 έως 31/12/2012. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών τους και δεν προκύπτει η αιτία τους σύμφωνα

με τα δεδομένα των ψηφιακών δίσκων, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα των προσφευγόντων, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **.../07/2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας** στους προσφεύγοντες, τα αποτελέσματα δε του ελέγχου ανά οικονομικό έτος ανέρχονται:

Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Ποσά που αναλογούν στον 1 ^ο από τους προσφεύγοντες		Ποσά που αναλογούν στη 2 ^ο από τους προσφεύγοντες	
		Δραχμές	Ευρώ	Δραχμές	Ευρώ
2001	2000	500.000 δρχ	1.467,35 €	500.000 δρχ	1.467,35 €
2002	2001	7.071.000 δρχ	20.751,28 €	7.071.000 δρχ	20.751,28 €
2003	2002		10.080,00 €		10.080,00 €
2004	2003		23.823,75 €		23.823,75 €
2005	2004		5.425,00 €		5.425,00 €
2006	2005		13.750,00 €		13.750,00 €
2007	2006				
2008	2007				
2009	2008		813,00 €		813,00 €
2010	2009		2.250,00 €		2.250,00 €
2011	2010				
2012	2011		5.853,66 €		5.853,66 €
Σύνολο			84.214,04 €		84.214,04 €

Αναλυτικά οι καταλογισθείσες ως πρωτογενείς καταθέσεις έχουν ως εξής:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογαριασμός		Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Συνδικαιούχοι	Ποσό που αναλογεί στον Υπόχρεο	Ποσό που αναλογεί στη Σύζυγο του
			Αριθμός	Αιτιολογία					
1	2000	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	02/02/2000	2.934,70 €	2	1.467,35 €	1.467,35 €
2	2001	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	05/07/2001	2.934,70 €	2	1.467,35 €	1.467,35 €
3	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/08/2001	5.831,25 €	2	2.915,63 €	2.915,63 €
4	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****971	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	19/09/2001	1.467,35 €	2	733,68 €	733,68 €
5	2001	ΕΤΕ	****237	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	19/09/2001	1.467,35 €	2	733,68 €	733,68 €
6	2001	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	02/11/2001	2.758,62 €	2	1.379,31 €	1.379,31 €
7	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/11/2001	6.793,84 €	2	3.396,92 €	3.396,92 €
8	2001	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	27/12/2001	1.173,88 €	2	586,94 €	586,94 €
9	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****971	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/12/2001	19.075,57 €	2	9.537,79 €	9.537,79 €
10	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	23/01/2002	2.475,00 €	2	1.237,50 €	1.237,50 €
11	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	26/04/2002	1.845,00 €	2	922,50 €	922,50 €
12	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/05/2002	2.185,00 €	2	1.092,50 €	1.092,50 €
13	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	18/09/2002	3.545,00 €	2	1.772,50 €	1.772,50 €
14	2002	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	25/09/2002	10.110,00 €	2	5.055,00 €	5.055,00 €
15	2003	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	02/01/2003	2.000,00 €	2	1.000,00 €	1.000,00 €
16	2003	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	31/01/2003	1.500,00 €	2	750,00 €	750,00 €
17	2003	ΕΤΕ	****237	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10/02/2003	8.574,50 €	2	4.287,25 €	4.287,25 €
18	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10/04/2003	4.840,00 €	2	2.420,00 €	2.420,00 €
19	2003	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	02/05/2003	2.000,00 €	2	1.000,00 €	1.000,00 €
20	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	16/05/2003	12.100,00 €	2	6.050,00 €	6.050,00 €
21	2003	ΕΤΕ	****760	ΙΔΙΟΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	18/07/2003	2.610,00 €	2	1.305,00 €	1.305,00 €
22	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	22/09/2003	5.300,00 €	2	2.650,00 €	2.650,00 €
23	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	22/09/2003	8.723,00 €	2	4.361,50 €	4.361,50 €
24	2004	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	04/02/2004	5.560,00 €	2	2.780,00 €	2.780,00 €
25	2004	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20/02/2004	5.290,00 €	2	2.645,00 €	2.645,00 €
26	2005	ΕΤΕ	****913	ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΩΝ	01/02/2005	27.500,00 €	2	13.750,00 €	13.750,00 €
27	2008	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΛΠΚ ΠΙΣΤΩΣΗ	30/07/2008	1.626,00 €	2	813,00 €	813,00 €
28	2009	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	07/07/2009	4.500,00 €	2	2.250,00 €	2.250,00 €
29	2011	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	23/12/2011	4.922,53 €	2	2.461,27 €	2.461,27 €
30	2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****957	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	23/12/2011	6.784,78 €	2	3.392,39 €	3.392,39 €
Σύνολα Προσαύξησης Περιουσίας						168.428,07 €		84.214,06 €	84.214,06 €

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

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολ.ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	.....6 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2001	513,58 €	616,29 €	1.129,87 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
2	.....7 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2002	13.563,21 €	16.275,85 €	29.839,06 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
3	.....8 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2003	6.916,92 €	8.300,30 €	15.217,22 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
4	.....9 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2004	15.977,17 €	19.172,60 €	35.149,77 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
5	.....0 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2005	3.196,06 €	3.835,27 €	7.031,33 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
6	.....1 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2006	8.234,74 €	9.881,69 €	18.116,43 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
7	.....2 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2009	516,68 €	620,02 €	1.136,70 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
8	.....3 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2010	1.350,00 €	1.620,00 €	2.970,00 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
9	.....4 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2012	3.431,92 €	3.363,28 €	6.795,20 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
10	.....5 -.../07/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2012	386,33 €	378,60 €	764,93 €	ΑΧΚ / / ... / ...-07-2016
Σύνολα				54.086,61 €	64.063,90 €	118.150,51 €	

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητούν την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. **Έλλειψη αρμοδιότητας ελέγχου** και έκδοσης πράξης σε βάρος της 2^{ης} από τους προσφεύγοντες
2. Μη επιτρεπτή **αναδρομική εφαρμογή** από τη Φορολογική Αρχή της διατάξεως του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010 περί «προσαυξήσεως περιουσίας»
3. **Παραγραφή** του δικαιώματος του δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων οικ. ετών 2002 – 2009
4. Έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/94 για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2000 – 2011, δεδομένου ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση στη συνέχεια της παρούσας, αφορούν:
 - **Επανακαταθέσεις** προγενεστέρως αναληφθέντων ποσών
 - **Ενοίκια ακινήτων** που εισέπρατταν σε μετρητά και κατέθεταν κατά διαστήματα στους λογαριασμούς
 - **Μισθοδοσία** που ελάμβανε μέχρι 31/07/2004 με μετρητά, την οποία κατέθετε κατά διαστήματα στους λογαριασμούς
 - Εισπράξεις της συζύγου του σε μετρητά, **από την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας** (φροντιστήριο ξένων γλωσσών)

Περαιτέρω οι προσφεύγοντες με το 1^ο **υπόμνημά τους**, το οποίο υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας και έλαβε αριθμό πρωτ. **ΕΙ 2016ΕΜΠ/...-11-2016**, υποβάλλουν **νέα στοιχεία** και συγκεκριμένα:

- ✓ Την με αριθ. πρωτ./...../16-06-2016 βεβαίωση της Δ/σης Περιβάλλοντος και Χωρικού Σχεδιασμού Πελοποννήσου (**σχετ. 1**), την με αριθ. πρωτ./...../26-08-2015 βεβαίωση της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδας και Ιονίου (**σχετ. 2**) και την με αριθ. πρωτ. **ΔΟΔ/...../...../Φβεβ/2%,6%,7%/02-09-2015** βεβαίωση της Δ/σης Οικονομικής Διαχείρισης του Υπουργείου Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού (**σχετ. 3**), περί του τρόπου καταβολής των τακτικών και πρόσθετων αποδοχών της μισθοδοσίας του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες,
- ✓ Ενεήντα παραστατικά τραπεζών (αναλήψεων καταθέσεων)

Ακολούθως με το 2^ο **υπόμνημά τους**, το οποίο υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας και έλαβε αριθμό πρωτ. **ΕΙ 2016ΕΜΠ/...-11-2016**, ζήτησαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ΚΦΔ τον ορισμό ημερομηνίας ακρόασης, με το 3^ο **υπόμνημά τους**, το οποίο υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας και έλαβε αριθμό πρωτ. **ΕΙ 2016ΕΜΠ/...-12-2016**, δι-

ευκρινίζουν ότι πέραν των επανακαταθέσεων, είχαν και διαθέσιμα μετρητά από την εκμίσθωση ακινήτων, από την μισθοδοσία του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες και από την εμπορική δραστηριότητα της 2^{ης} απ' αυτούς.

Επειδή οι προσφεύγοντες με το ως άνω 2^ο υπόμνημά τους, προσκόμισαν στην υπηρεσία μας νέα στοιχεία και συγκεκριμένα, βεβαιώσεις της μισθοδοσίας του 1^{ου} από αυτούς, από τις οποίες προκύπτει ότι οι τακτικές αποδοχές του μέχρι 31/07/2004, δεν κατατίθεντο σε τραπεζικό λογαριασμό, αλλά τις εισέπραττε με μετρητά, ενώ από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι όλες οι αποδοχές του καταβάλλονταν μέσω τραπέζης, η υπηρεσία μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 § 5 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, **κάλεσε τους προσφεύγοντες σε ακρόαση** προκειμένου να παράσχουν πληροφορίες και να υποβάλλουν τυχόν πρόσθετα στοιχεία. Η ακρόαση πραγματοποιήθηκε στις .../12/2016 και ώρα 10:00 π.μ στην αίθουσα συνεδριάσεων της υπηρεσίας μας, στην οποία ο 1^{ος} από τους προσφεύγοντες ανέπτυξε προφορικά τις απόψεις του, στις οποίες η Υπηρεσία μας επιφυλάχθηκε να απαντήσει και κάλεσε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει εγγράφως τα νέα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλέστηκε, τα οποία πράγματι προσκόμισε με το 4^ο υπόμνημα.

Επειδή οι προσφεύγοντες με το 4^ο υπόμνημά τους το οποίο υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας και έλαβε αριθμό πρωτ. **EI 2016ΕΜΠ/...-12-2016**, προσκόμισαν νέα στοιχεία και συγκεκριμένα:

- Την με αριθ. πρωτ. .../...-02-2004 βεβαίωση της Alpha Bank, από την οποία προκύπτει ότι η κατάθεση της 30/01/2004 ποσού 5.562€, προέρχεται από την εξαγορά μετοχών από την Vodafone,
- Την κίνηση του υπ' αριθμ.598 λογαριασμού της Alpha Bank
- Αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων και εκκαθαριστικών φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2000 - 2013, μετά των συνημμένων εντύπων (Ε2, Ε3) που υπεβλήθησαν με αυτές, καθώς και τις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών για τη μισθοδοσία που λάμβανε ο 1^{ος} από τους προσφεύγοντες,
- Εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος και τα υποβληθέντα αντίστοιχα έντυπα Ε2, που αφορούν την κόρη τους οικ. ετών 2007 - 2013
- Αντίγραφο του με Α.Π.Θ/...-05-1999 (ΔΟΥ Τρίπολης) βιβλίου εσόδων εξόδων που αφορά την οικονομική δραστηριότητα που άσκησε η 2^η από τους προσφεύγοντες,

1. Επί του ισχυρισμού περί έλλειψης αρμοδιότητας ελέγχου και έκδοσης πράξης σε βάρος της 2^{ης} από τους προσφεύγοντες

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι εκτός από την αρμοδιότητα ελέγχου και έκδοσης πράξεων σε βάρος του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες, ως αποστολέα εμβασμάτων στο εξωτερικό, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν φαίνεται να έχει καμία σχετική αρμοδιότητα ελέγχου ούτε και έκδοσης πράξης σε βάρος της 2^{ης} από αυτούς,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (Α' 81) ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα: «1.α) Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ. ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια,... Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου μεταφέρονται οι κατωτέρω αρμοδιότητες για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας: αα) Οι αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 2343/1995 (Α' 211), όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 1 του Π.Δ. 280/1997 (Α' 203), όπως ισχύουν. Κατά την έναρξη λειτουργίας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (Β' 342), όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β' 3007), των υποθέσεων που έχουν ανατεθεί στο ΔΕΚ Αθηνών με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αριθ. ΔΕΛΑ 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (Β' 2756), καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο. ββ) Οι αρμοδιότητες που αφορούν στη βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου κα-

θορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1039/2012** (Β' 342) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών όπως ισχύει μετά από την τροποποίηση της με την απόφαση **ΠΟΛ 1202/2012** (Β' 3007), καθώς και με την υπ' αριθμ. **Δ6Α 1067875/2014** (Β' 1076) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την οποία έγινε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π είναι αρμόδιο για τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων, οι οποίες πληρούν διαζευκτικά ή αθροιστικά τα παρακάτω κριτήρια: **α)** η αξία της ακίνητης περιουσίας του ίδιου, της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων, κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υπερβαίνει κατά την 1.1.2009 το ποσό των 2.000.000€, **β)** η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012, υπερβαίνει το ποσό των 150.000€, **γ)** τα ποσά των δαπανών του άρθρου 17 του ίδιου ως άνω Κώδικα στο οικονομικό έτος 2012 υπερβαίνουν το ποσό των 400.000€, καθώς και τα ποσά των δαπανών για αγορά ή ανέγερση ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων, που υπερβαίνουν τις 500.000€ κατά το ίδιο οικονομικό έτος, **δ)** Απέστειλαν κατά τα ημερολογιακά έτη 2009, 2010 και 2011 στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους τουλάχιστον 50.000€, ...

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιο όργανο για τον έλεγχο και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων που αφορούν τους προσφεύγοντες, ήταν και παραμένει σύμφωνα με τα ανωτέρω το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεδομένου ότι κατά το ημερολογιακό έτος 2010, απέστειλαν στην Κύπρο, από λογαριασμούς στους οποίους συμμετείχαν ως **συνδικαιούχοι οι προσφεύγοντες, εμβάσματα συνολικού ποσού 1.370.000€, ήτοι άνω των 50.000€, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

2. Επί του ισχυρισμού περί μη επιτρεπτής αναδρομικής εφαρμογής από τη Φορολογική Αρχή της διάταξης του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010

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

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

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

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από

το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση». Εξάλλου, η προσφεύγουσα είχε δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα οικονομικά έτη, να δηλώσει την οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας της, προκειμένου να φορολογηθεί σε καθένα από τα έτη αυτά, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής,

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος,

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

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

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3. Επί του ισχυρισμού περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων οικ. ετών 2002 - 2009

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται στα οικονομικά έτη 2002 έως και 2009 έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) 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».

Επειδή με τις διατάξεις των **ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011 και 4098/2012** παρατάθηκε μέχρι **31/12/2013** το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, και συγκεκριμένα:

- Με το άρθρο **11** του **Ν. 3513/2006** (ΦΕΚ Α' 265) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι **31.12.2008**.....»,

- Με το άρθρο **29** του Ν. **3697/2008** (ΦΕΚ Α' 194) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία της παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2009...**»,
- Με το άρθρο **10** του Ν. **3790/2009** (ΦΕΚ Α' 143) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010**»,
- Με το άρθρο **82** του Ν. **3842/2010** (ΦΕΚ Α' 58) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.06.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2010**»,
- Με το άρθρο **12 § 7** του Ν. **3888/2010** (ΦΕΚ Α' 175) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι **31/12/2011**»,
- Με το άρθρο **18 § 2** του Ν. **4002/2011** (ΦΕΚ Α' 180) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31/12/2012**»,
- Με το άρθρο **Δεύτερο** του Ν. **4098/2012** (ΦΕΚ Α' 249) ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**»,

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις των **ν. 4203/2013, 4316/2014, 4337/2015** παρατάθηκε μέχρι **31/12/2016** το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, για ορισμένες κατηγορίες υποθέσεων, και συγκεκριμένα:

- Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235), 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) ... 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»,
- Με τις διατάξεις του άρθρου **87** του **ν. 4316/2014** (ΦΕΚ Α' 270), 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 **31.12.2014**, παρατείνονται **κατά ένα (1) έτος** 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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»
- Με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4337/2015** (ΦΕΚ Α' 129), ορίζεται ότι: «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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος οικ. ετών 2002 – 2012, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, συμπληρωνόταν, προκειμένου για το 1^ο οικ. έτος, στις 31/12/2007, για το 2^ο στις 31/12/2008

κ.ο.κ. Ωστόσο, λόγω των ως άνω αναφερόμενων αλληπάλληλων παρατάσεων της παραγραφής, που ερείδονται σε ρητές διατάξεις νόμου, και λαμβανομένου υπόψη ότι στην υπό κρίση υπόθεση ο έλεγχος από το ΚΕΦΟΜΕΠ διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ. **A.B.M. E.O.E./2013** παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, **ήτοι εισαγγελικής παραγγελίας εκδοθείσας πριν από την 31/12/2013, συνάγεται ότι οι εν λόγω προθεσμίες παραγραφής λήγουν την 31/12/2016**. Τούτο δε ισχύει ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε μετά την 31/12/2013. Συνεπώς, εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει τους φόρους εισοδήματος δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν στις **.../07/2016** και κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες στις **.../07/2016**, ήτοι προ της 31-12-2016, οι δε περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**.

4. Επί των ισχυρισμών περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/1994 για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2000 – 2011

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση στη συνέχεια, αφορούν:

- **Επανακαταθέσεις** προγενεστέρως αναληφθέντων ποσών
- **Ενοίκια ακινήτων** που εισέπρατταν σε μετρητά και κατέθεταν κατά διαστήματα στους λογαριασμούς
- **Μισθοδοσία** που ελάμβανε μέχρι 31/07/2004 με μετρητά, την οποία κατέθετε κατά διαστήματα στους λογαριασμούς
- Εισπράξεις της συζύγου του σε μετρητά, **από την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας** (φροντιστήριο ξένων γλωσσών)

Ειδικότερα:

4.1. Επί των ισχυρισμών περί εισπράξης μισθοδοσίας και ενοικίων του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες και από την επαγγελματική δραστηριότητα της 2^{ης} από τους προσφεύγοντες σε μετρητά και της σωρευτικής κατάθεσής τους

Επειδή ο πρώτος από τους προσφεύγοντες με το 1^ο από τα ανωτέρω υπομνήματά του προσκόμισε μετ' επικλήσεως την με αριθ. πρωτ./.../16-06-2016 βεβαίωση της Δ/σης Περιβάλλοντος και Χωρικού Σχεδιασμού Πελοποννήσου (σχετ. 1), την με αριθ. πρωτ./.../26-08-2015 βεβαίωση της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδας και Ιονίου (σχετ. 2) και την με αριθ. πρωτ. **ΔΟΔ/...../...../Φβεβ/2%,6%,7%/02-09-2015** βεβαίωση της Δ/σης Οικονομικής Διαχείρισης του Υπουργείου Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού (σχετ. 3), περί του τρόπου καταβολής των τακτικών και πρόσθετων αποδοχών του, από τις οποίες προκύπτει ότι οι τακτικές αποδοχές του (όχι τα επιδόματα 2%, 6‰ και 7‰) εισπράττονταν **με μετρητά, μέχρι 31/07/2004**, ενώ από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι όλες οι αμοιβές του καταβάλλονταν μέσω τραπεζής, στείλαμε το υπ' αριθμ./...-12-2016 έγγραφό μας στην φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο (Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π), προκειμένου να διευκρινιστεί, αν, τα ποσά που εισέπραξε **ως τακτικές αποδοχές σε μετρητά** ο 1^{ος} από τους προσφεύγοντες, για τα οποία είχε την δυνατότητα κατάθεσής τους, έχουν ληφθεί υπόψη ως δικαιολογητικά καταθέσεων από την Υπηρεσία τους και αν υπάρχουν καταθέσεις κάτω των 1.000€ (οι οποίες είχαν εξαιρεθεί), για τις οποίες, δεδομένου ότι οι ανά δεκαπενθήμερο εισπραττόμενες αποδοχές του υπολείπονταν των 1.000€, θα μπορούσαν να κατατεθούν σε αυτές και όχι με τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή, λαμβανομένου υπόψη ότι οι καθαρές τακτικές αποδοχές που έλαβε (αφού αφαιρέθηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε) ανήλθαν: κατά το οικ. έτος

2001 σε **3.892.000 δρχ**, το οικ. έτος **2002** σε **4.159.000 δρχ**, το οικ. έτος **2003** σε **13.099€**, το οικ. έτος 2004 σε **13.539,91€** και το οικ. έτος **2005** (μέχρι 31/07/2004) σε **8.403,00€**, **Επειδή** περαιτέρω ο πρώτος από τους προσφεύγοντες με το 4^ο από τα ανωτέρω υπομνήματά του προσκόμισε μετ' επικλήσεως τις αναλυτικές καταστάσεις (E-2) του ίδιου, από τις οποίες προκύπτει είσπραξη ενοικίων: Για το οικ. έτος **2001** ποσού **624.000 δρχ**, για το οικ. έτος **2002** ποσού **624.000 δρχ**, για το οικ. έτος **2003** ποσού **7.109,74€**, για το οικ. έτος **2004** ποσού **5.682,00€**, για το οικ. έτος **2005** ποσού **6.052,50€**, για το οικ. έτος **2006** ποσού **7.425,73€** και για το οικ. έτος **2007** ποσού **1.522,00€**, με το ανωτέρω έγγραφό μας που στείλαμε στην φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), ζητήσαμε να διευκρινιστεί, αν, τα ποσά των ενοικίων κατατέθηκαν στους λογαριασμούς απευθείας από τους μισθωτές ή αν εισπράχθηκαν με μετρητά και έχουν ληφθεί υπόψη ως δικαιολογητικά καταθέσεων από την Υπηρεσία τους, καθώς και αν υπάρχουν καταθέσεις κάτω των 1.000€ (οι οποίες είχαν εξαιρεθεί), για τις οποίες, δεδομένου ότι τα ανά μήνα εισπραττόμενα μισθώματα, υπολείπονταν των 1.000€, θα μπορούσαν να κατατεθούν σε αυτές και όχι με τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή τέλος, ο πρώτος από τους προσφεύγοντες με το 4^ο από τα ανωτέρω υπομνήματά του, ισχυρίζεται ότι η σύζυγός του διατηρούσε φροντιστήριο ξένων γλωσσών και ως εκ της φύσεως του επαγγέλματός της εισέπρατε τα δίδακτρα των μαθητών με μετρητά, προσκόμισε δε μετ' επικλήσεως το έντυπο οικονομικών στοιχείων (E-3) της συζύγου του καθώς και αντίγραφο του με ΑΠΘ .../...-05-1999 (ΔΟΥ Τρίπολης) χειρόγραφου βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Από τις κοινές φορολογικές δηλώσεις των προσφευγόντων προκύπτουν μεταξύ των άλλων και εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα της 2^{ης} από τους προσφεύγοντες, για τα οποία έγινε αντιπαραβολή με τα δεδομένα του προσκομισθέντος βιβλίου εσόδων εξόδων, και προέκυψε ότι τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανήλθαν: για το οικ. έτος **2001** σε **8.600.500 δρχ**, για το οικ. έτος **2002** σε **9.116.000 δρχ**, για το οικ. έτος **2003** σε **26.119,45€**, για το οικ. έτος **2004** σε **22.116,50€**, για το οικ. έτος **2005** σε **22.003,00€**, για το οικ. έτος **2006** σε **22.471,50€**, για το οικ. έτος **2007** σε **30.058,00€**, για το οικ. έτος **2008** σε **25.780€**, για το οικ. έτος **2009** σε **28.653,50€**, για το οικ. έτος **2010** σε **33.522€**, για το οικ. έτος **2011** σε **30.923€** και για το οικ. έτος **2012** σε **26.438,50€**, τα δε καθαρά κέρδη ανήλθαν: για το οικ. έτος **2001** σε **1.234.859 δρχ**, για το οικ. έτος **2002** σε **2.115.437 δρχ**, για το οικ. έτος **2003** σε **13.681,05€**, για το οικ. έτος **2004** σε **6.972,67€**, για το οικ. έτος **2005** σε **10.047,41€**, για το οικ. έτος **2006** σε **10.611,41€**, για το οικ. έτος **2007** σε **16.877,98€**, για το οικ. έτος **2008** σε **9.266,70€**, για το οικ. έτος **2009** σε **16.052,67€**, για το οικ. έτος **2010** σε **19.806,76€**, για το οικ. έτος **2011** σε **18.628,97€** και για το οικ. έτος **2012** σε **11.270,87€**,

Επειδή με το ανωτέρω έγγραφό μας που στείλαμε στην φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), ζητήσαμε να διευκρινιστεί, αν, τα ποσά των διδάκτρων κατατέθηκαν στους λογαριασμούς απευθείας από τους μαθητές ή αν εισπράχθηκαν με μετρητά και έχουν ληφθεί υπόψη ως δικαιολογητικά καταθέσεων από την Υπηρεσία τους, καθώς και αν υπάρχουν καταθέσεις κάτω των 1.000€ (οι οποίες είχαν εξαιρεθεί), για τις οποίες, δεδομένου ότι τα εισπραττόμενα δίδακτρα υπολείπονταν κατά πολύ των 1.000€, θα μπορούσαν να κατατεθούν σε αυτές και όχι με τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή.

Επειδή με το υπ' αριθμ. **ΕΜΠ .../...-12-2016** έγγραφο (αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΜΠ ΕΙ/...-01-2017**), το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π απάντησε μεταξύ των άλλων τα κατωτέρω:

Από την επεξεργασία των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου με τις τραπεζικές συναλλαγές, που εμπεριέχονται στους δύο οπτικούς δίσκους (CDs), οι οποίοι τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τον Ε.Ο.Ε. για τους προσφεύγοντες, διαπιστώσαμε ότι υφίστανται πρωτογενείς πιστώσεις - καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν ή που η αιτιολόγηση αυτών ήταν ανεπαρκής, με αποτέλεσμα να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 §3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Οι διαπιστώσεις και οι παρατηρήσεις του ελέγχου επί των αδικαιολογήτων πρωτογενών καταθέσεων έχουν αποτυπωθεί στην από .../07/2016 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Μετά την προσθήκη των αδικαιολογήτων πρωτογενών καταθέσεων, ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων (Ζ' πηγής) στα λοιπά δηλωθέντα εισοδήματά τους, για τον επαναπροσδιορισμό των εισοδημάτων αυτών ο έλεγχος πραγματοποίησε τις κάτωθι ενέργειες:

Ερευνήθηκαν όλες οι κινήσεις των τραπεζικών τους συναλλαγών (χρέωση - πίστωση), που εμπεριείχονταν στα δύο CDs, η αξία των οποίων ήταν μεγαλύτερη από 1.000 ευρώ (μικρότερες χρεώσεις και πιστώσεις δεν ελήφθησαν υπόψη λόγω της πληθώρας των τραπεζικών εγγραφών και καταστήσαμε ενήμερο για το γεγονός αυτό τον Ε.Ο.Ε., με τα με αριθμούς πρωτοκόλλων/....-07-2015 και/....-03-2016 έγγραφά μας, αντίστοιχα για τον πρώτο προσφεύγοντα και για τη δεύτερη εξ αυτών).

Ερευνήθηκαν όλες οι κινήσεις των τραπεζικών τους συναλλαγών (χρέωση - πίστωση), οι οποίες περιλαμβάνονταν στους προσκομισθέντες από τους προσφεύγοντες λογαριασμούς και οι οποίοι δεν εμπεριέχονται στα δύο CDs, που μας παρέδωσε ο Ε.Ο.Ε.

Τα χρηματικά ποσά που επικαλούνται οι προσφεύγοντες ότι τους έχουν καταβληθεί σε μετρητά (στο χέρι) και όχι μέσω τραπεζικών λογαριασμών και τα οποία αφορούν είτε μισθοδοσία του πρώτου (.....), είτε είσπραξη ενοικίων του ιδίου και της κόρης του, είτε είσπραξη διδάκτρων από τις υπηρεσίες του φροντιστηρίου ξένων γλωσσών της δεύτερης (.....), τα έλαβε υπόψη του ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ των καταθέσεων και των δηλωθέντων εισοδημάτων τους. Για την εν λόγω διαφορά καταστήσαμε ενήμερο τον Ε.Ο.Ε., πριν αυτός εκδώσει τη διάταξη δέσμευσης της κινητής και ακινήτου περιουσίας των προσφευγόντων.

Των εισοδημάτων αυτών δεν αμφισβητείται η πηγή ή προέλευση, ούτε ότι αυτά δεν δηλώθηκαν με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Όμως, τα εισοδήματα αυτά ο έλεγχος δεν μπορεί να ισχυριστεί ότι περιλαμβάνονται μεταξύ των λοιπών καταθέσεων των ελεγχόμενων, καθώς τούτο δεν αποδεικνύεται.

Στο σημείο αυτό κάνουμε την παρατήρηση ότι τα εισοδήματα αυτά δεν αφαιρούνται από το σύνολο των αδικαιολόγητων πρωτογενών καταθέσεων, καθώς τα χρήματα αυτά φέρεται να έχουν ληφθεί έξω από το τραπεζικό σύστημα. Σημειώνουμε, ότι η σύγκριση μεταξύ τραπεζικών συναλλαγών και εισοδημάτων (φορολογητέων και αφορολογητών) γίνεται για εισοδήματα των οποίων η διαδρομή είχε περάσει μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Εισπραχθέντα ενοίκια, τα οποία είχαν κατατεθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικά και ελήφθησαν υπόψη, μειώνοντας αντίστοιχα τις αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις.

Πιστώσεις που να προέρχονται από εισπραχθέντα διδάκτρα μαθητών, από τις υπηρεσίες του φροντιστηρίου ξένων γλωσσών που παρέχει η προσφεύγουσα δεν βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς τους.

Ο διενεργηθείς έλεγχος είχε το χαρακτήρα του **μερικού ελέγχου από το γραφείο**, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ. - μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης).

Με δεδομένο το ως άνω γεγονός καθώς επίσης λαμβάνοντας υπόψη μας τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από τον αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε. με την υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Α' 1144119 ΕΞ 2014 05.11.2015 εγκύκλιο διαταγή, στο κεφάλαιο Β' (Προσαύξηση Περιουσίας), παράγραφος 8, παρατηρούμε τα εξής:

Τα χρηματικά ποσά των αναλήψεων, που αναφέρονται στις σελίδες 70-77 της ενδικοφανούς προσφυγής και στις σελίδες 5-11 του 4^{ου} υπομνήματος που κατατέθηκε στην υπηρεσία σας, δεν έχουν ληφθεί ως δικαιολογητικά καταθέσεων.

Δεν είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε εάν τα ως άνω αναληφθέντα χρηματικά ποσά χρησιμοποιήθηκαν από τους προσφεύγοντες για την κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών τους αναγκών.

Επειδή από την ανωτέρω απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, δεν προκύπτει αν όλα τα εισοδήματα από ενοίκια του 1^{ου} από τους προσφεύγοντες εισπράχθηκαν με μετρητά, δεδομένου ότι αναφέρεται: «Εισπραχθέντα ενοίκια, τα οποία είχαν κατατεθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικά και ελήφθησαν υπόψη, μειώνοντας αντίστοιχα τις αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις», χωρίς να αναγράφονται τα ποσά ανά χρήση που προέρχονται από ενοίκια και βρέθηκαν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων, ελλείπει δε αποδεικτικών στοιχείων, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι όλα τα εισοδήματα από ενοίκια εισπράχθηκαν με μετρητά από τον 1^ο από τους προσφεύγοντες,

Επειδή περαιτέρω, βάσει των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν με το 1^ο από τα υπομνήματα των προσφευγόντων, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός τους ότι **οι τακτικές και πρόσθετες αποδοχές της μισθοδοσίας** (πλην των επιδομάτων 2%, 6‰ και 7‰) του 1^{ου} απ' αυτούς, **εισπράττονταν με μετρητά** μέχρι 31/07/2004,

Επειδή τέλος από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της υπηρεσίας μας, μεταξύ των οποίων: Οι φορολογικές δηλώσεις των προσφευγόντων, το έντυπο οικονομικών στοιχείων (Ε-3), καθώς και αντίγραφο του με ΑΠΘ/....-05-1999 βιβλίου εσόδων – εξόδων της 2^{ης} από αυτούς, προέκυψε ότι η τελευταία διατηρούσε φροντιστήριο ξένων γλωσσών και ως εκ της φύσεως του επαγγέλματός της εισέπραττε τα διδάκτρα των μαθητών (ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης) με μετρητά, περαιτέρω όμως, κατέβαλε και έξοδα τα οποία αφορούσαν ενοίκια, μισθοδοσία

προσωπικού, εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ, Ηλεκτρικό ρεύμα, Τηλεφωνικά, τα οποία κατέβαλε επίσης με μετρητά, σε χρονικά διαστήματα πολύ κοντά σε αυτά των εισπράξεων. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, από τα εισπραχθέντα με μετρητά έσοδα, κατέβαλε τμήμα αυτών για την πληρωμή των εξόδων που αναγράφονται στα βιβλία και τελικά απέμειναν προς διάθεση τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να ληφθούν ως δικαιολογητικά καταθέσεων τα εισπραχθέντα με μετρητά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά τα (δηλωθέντα) καθαρά κέρδη αυτής, δεδομένου ότι όλα τα έξοδα που αναγράφονταν στα βιβλία της πληρώνονταν με μετρητά.

Από τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, **εισέπρατταν εισοδήματα με μετρητά**, τα οποία έχουν ως ακολούθως:

Οικ. Έτος	Εισοδήματα με μετρητά			Σύνολο εισπραχθέντων με μετρητά εισοδημάτων
	Μισθοδοσία του 1ου από τους προσφεύγοντες	Ενοίκια του 1ου από τους προσφεύγοντες	Καθαρά Κέρδη επιχείρησης της 2ης από τους προσφεύγοντες	
2001	11.421,86 €	1.831,25 €	3.623,94 €	16.877,06 €
2002	12.205,43 €	1.831,25 €	6.208,18 €	20.244,86 €
2003	13.099,00 €	7.109,74 €	13.681,05 €	33.889,79 €
2004	13.539,91 €	5.682,00 €	6.972,67 €	26.194,58 €
2005	8.403,00 €	6.052,50 €	10.047,41 €	24.502,91 €
2006		7.425,73 €	10.611,41 €	18.037,14 €
2007		1.522,00 €	16.877,98 €	18.399,98 €
2008			9.266,70 €	9.266,70 €
2009			16.052,67 €	16.052,67 €
2010			19.806,76 €	19.806,76 €
2011			18.628,97 €	18.628,97 €
2012			11.270,87 €	11.270,87 €

Τα ποσά των ανωτέρω εισοδημάτων που εισπράχθηκαν με **μετρητά**, είναι δυνατόν κατ' αρχήν να αποτελέσουν νόμιμη και φορολογημένη αιτία καταθέσεων σε λογαριασμούς που συμμετέχουν οι προσφεύγοντες.

4.2. Ως προς την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση

περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9) Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... 11) Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12) Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. **Δ12Α 1164337 ΕΞ2014/11-12-2014** εγκύκλιο του Υπ.Οικ, ορίζεται ότι «... 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου» που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της, ...»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται τα ακόλουθα: 1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2) Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΕ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3) Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 5) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6) Για την **δικαιολόγηση προσαύξησης** περιουσίας μέσω **διάθεσης περιουσιακών στοιχείων** ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7) Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει **από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς**, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγρα-

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

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014** έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες,

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

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

(**σκέψη 7**): «... Εξάλλου, ... 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. ... 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 ..., 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...»

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

φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου»

(σκέψη 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 ..., τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού»,

(σκέψη 18): «... 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 συνθήως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...»

Επειδή για τις καταθέσεις προ της 30/09/2010 (πριν την ισχύ της διάταξης του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010), δεδομένου ότι δεν υπήρχε υποχρέωση της διαφύλαξης των τραπεζικών παραστατικών της κάθε τραπεζικής κίνησης, καθώς ότι οι συγχωνευθείσες τράπεζες (Αγροτική, Εμπορική κλπ), συχνά αδυνατούν να βρουν τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά, πρέπει η φορολογική διοίκηση να μην απαιτεί, ιδιαίτερα σε μικροποσά, αποδεικτικά στοιχεία που ο εκάστοτε προσφεύγων αδυνατεί να προσκομίσει διότι δεν υπήρχε τότε η σχετική υποχρέωση.

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

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική Αρχή καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας βάσει πρωτογενών καταθέσεων σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετέχουν ως συνδικαιούχοι οι προσφεύγοντες, εξαίρεσε δε τις εγγραφές αρχικών καταθέσεων κάτω των 1.000€ ανεξάρτητα αν αφορούσαν τους ατομικούς ή τους κοινούς λογαριασμούς.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα των προσφευγόντων, όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους, οι οποίοι είναι συνδικαιούχοι των υπό κρίση λογαριασμών και συγκεκριμένα ότι δικαιολόγησαν ήδη εμβάσματα στο εξωτερικό ύψους 1.370.000€ στην χρήση 2010, ότι ο 1^{ος} από τους προσφεύγοντες είχε εισοδήματα από τις τακτικές αποδοχές της Μισθοδοσίας του και εισοδήματα από ενοίκια που δεν βρέθηκαν κατατεθειμένα στους εξεταζό-

μενους κοινους λογαριασμους, οτι η 2^η απο τους προσφευγοντες ειχε εισοδηματα απο εμπορικες επιχειρησεις, τα οποια επισης δεν βρεθηκαν κατατεθειμενα, συμφωνα με τα δεδομενα της λογικης και της κοινης πειρας, γινεται δεκτο οτι τα κατωτερω ποσα που προερχονται απο κοινους λογαριασμους των προσφευγοντων, δεν αποτελουν **προσαυξηση περιουσιας** συμφωνα με τις διαταξεις του αρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, και επομενως πρεπει να **διαγραφουν**:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συνδικαίο ύχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
4	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****971	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	19/09/2001	1.467,35 €	2	733,68 €	733,68 €
5	2001	ΕΤΕ	****237	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	19/09/2001	1.467,35 €	2	733,68 €	733,68 €
8	2001	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	27/12/2001	1.173,88 €	2	586,94 €	586,94 €
11	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	26/04/2002	1.845,00 €	2	922,50 €	922,50 €
15	2003	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	02/01/2003	2.000,00 €	2	1.000,00 €	1.000,00 €
16	2003	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	31/01/2003	1.500,00 €	2	750,00 €	750,00 €
19	2003	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	02/05/2003	2.000,00 €	2	1.000,00 €	1.000,00 €
27	2008	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΛΠΚ ΠΙΣΤΩΣΗ	30/07/2008	1.626,00 €	2	813,00 €	813,00 €
Σύνολο						13.079,58 €		6.539,80 €	6.539,80 €

Επειδή οι προσφευγοντες ισχυριζονται οτι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαυξηση περιουσιας τις κατωτερω καταθεσεις, οι οποιες δικαιολογούνται πλήρως, δεδομένου οτι αυτές αφορούν κατάθεση μετρητών προερχόμενες από **φορολογημένα εισοδήματα** 1^{ου} από τους προσφευγοντες, και συγκεκριμένα:

Από τη μισθοδοσία του, την οποία εισέπραττε με μετρητά μέχρι 31/07/2004:

Κατάθεση με α/α 2 της 05/07/2001 στο λογ. **760 της ΕΤΕ ποσού 1.000.000 δρχ**

Κατάθεση με α/α 6 της 02/11/2001 στο λογ. **760 της ΕΤΕ ποσού 940.000 δρχ**

Κατάθεση με α/α 21 της 18/07/2003 στο λογ. **760 της ΕΤΕ ποσού 2.610€**

Από ενοίκια που εισέπραττε με μετρητά

Κατάθεση με α/α 25 της 20/02/2004 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 5.290€**

Επειδή περαιτέρω, με την ανωτέρω απάντηση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, σημειώνονται τα ακόλουθα:

Ακολουθως, σας γνωρίζουμε το σύνολο των καταθέσεων κάτω των 1.000 ευρώ, ανά ελεγχόμενη χρήση, οι οποίες εξαιρέθηκαν και δεν ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου:

Χρήση 2000: ποσό 29.374,18€, χρήση 2001: ποσό 35.268,59€, χρήση 2002: ποσό 36.772,90€, χρήση 2003: ποσό 42.699,06€, χρήση 2004: ποσό 50.013,94€, χρήση 2005: ποσό 47.458,48€, χρήση 2006: ποσό 51.748,14€, χρήση 2007: ποσό 61.445,21€, χρήση 2008: ποσό 47.900,73€, χρήση 2009: ποσό 48.800,95€, χρήση 2010: ποσό 50.147,03€, χρήση 2011: ποσό 33.780,28€ και χρήση 2012: ποσό 7.454,00€

Επειδή από το ανωτέρω έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π προκύπτει ότι εξαιρέθηκαν του ελέγχου εξαιρετικά μεγάλο πλήθος καταθέσεων (κάτω των 1.000€), τα οποία υπερβαίνουν τα δηλωθέντα με μετρητά εισοδήματα των προσφευγόντων, και συγκεκριμένα:

Οικ. Έτος	Σύνολο εισπραχθέντων με μετρητά εισοδημάτων	Ποσά καταθέσεων κάτω των 1.000€ που δεν δόθηκαν προς αιτιολόγηση	Διαφορά
2001	16.877,06 €	29.374,18 €	-12.497,12 €
2002	20.244,86 €	35.268,59 €	-15.023,73 €
2003	33.889,79 €	36.772,90 €	-2.883,11 €
2004	26.194,58 €	42.699,06 €	-16.504,48 €
2005	24.502,91 €	50.013,94 €	-25.511,03 €
2006	18.037,14 €	47.458,48 €	-29.421,34 €
2007	18.399,98 €	51.748,14 €	-33.348,16 €
2008	9.266,70 €	61.445,21 €	-52.178,51 €
2009	16.052,67 €	47.900,73 €	-31.848,06 €
2010	19.806,76 €	48.800,95 €	-28.994,19 €
2011	18.628,97 €	50.147,03 €	-31.518,06 €
2012	11.270,87 €	33.780,28 €	-22.509,41 €

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, οι προσφεύγοντες **διέθεταν μεν μετρητά χρήματα** από φορολογηθέντα εισοδήματά τους, δεδομένου όμως ότι τα εκάστοτε εισπραχθέντα ποσά ανά δεκαπενθήμερο, δεν υπερέβαιναν το ποσό των 1.000€, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, τα ποσά αυτά των φορολογημένων εισοδημάτων του, είτε κατατέθηκαν με τις πιστώσεις κάτω των 1.000€ οι οποίες δεν δόθηκαν από τον έλεγχο προς αιτιολόγηση, είτε για την κάλυψη καταναλωτικών αναγκών των προσφευγόντων και της οικογενείας τους, δεδομένου ότι δεν προκύπτει απευθείας πληρωμή καταναλωτικών δαπανών (ΔΕΚΟ, super market κλπ) σε κανένα από τους λογ/σμούς τους και όχι με τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι οι επίμαχες καταθέσεις αφορούν κατάθεση μετρητών και προέρχονται από εισοδήματα που εισέπραξε με μετρητά ο 1^{ος} από αυτούς (μισθοδοσία, ενοίκια), **πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.**

4.3. **Επί των ισχυρισμών περί επανακατάθεσης μετρητών**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας τις κατωτέρω καταθέσεις:

α/α	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Συνδικαίο ύχοι	Αναλογούντα ποσά	
								Υπόχρεου	Συζύγου
1	2000	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	02/02/2000	2.934,70 €	2	1.467,35 €	1.467,35 €
Σύνολο - 2000						2.934,70 €		1.467,35 €	1.467,35 €
3	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/08/2001	5.831,25 €	2	2.915,63 €	2.915,63 €
7	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/11/2001	6.793,84 €	2	3.396,92 €	3.396,92 €
9	2001	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****971	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	27/12/2001	19.075,57 €	2	9.537,79 €	9.537,79 €
Σύνολο - 2001						31.700,66 €		15.850,34 €	15.850,34 €
10	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	23/01/2002	2.475,00 €	2	1.237,50 €	1.237,50 €
12	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/05/2002	2.185,00 €	2	1.092,50 €	1.092,50 €
13	2002	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	18/09/2002	3.545,00 €	2	1.772,50 €	1.772,50 €
14	2002	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	25/09/2002	10.110,00 €	2	5.055,00 €	5.055,00 €
Σύνολο - 2002						18.315,00 €		9.157,50 €	9.157,50 €
17	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	28/02/2003	8.574,50 €	2	4.287,25 €	4.287,25 €
18	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10/04/2003	4.840,00 €	2	2.420,00 €	2.420,00 €
20	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	16/05/2003	12.100,00 €	2	6.050,00 €	6.050,00 €
22	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	22/09/2003	5.300,00 €	2	2.650,00 €	2.650,00 €
23	2003	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	22/09/2003	8.723,00 €	2	4.361,50 €	4.361,50 €
Σύνολο - 2003						39.537,50 €		19.768,75 €	19.768,75 €
24	2004	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	04/02/2004	5.560,00 €	2	2.780,00 €	2.780,00 €
25	2004	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****445	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20/02/2004	5.290,00 €	2	2.645,00 €	2.645,00 €
Σύνολο - 2004						10.850,00 €		5.425,00 €	5.425,00 €
26	2005	ΕΤΕ	****913	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	01/02/2005	27.500,00 €	2	13.750,00 €	13.750,00 €
Σύνολο - 2005						27.500,00 €		13.750,00 €	13.750,00 €
28	2009	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	07/07/2009	4.500,00 €	2	2.250,00 €	2.250,00 €
Σύνολο - 2009						4.500,00 €		2.250,00 €	2.250,00 €
29	2011	ΕΤΕ	****760	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	23/12/2011	4.922,53 €	2	2.461,27 €	2.461,27 €
30	2011	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	****957	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	23/12/2011	6.784,78 €	2	3.392,39 €	3.392,39 €
Σύνολο - 2011						11.707,31 €		5.853,66 €	5.853,66 €
Γενικό άθροισμα						147.045,17 €		73.522,60 €	73.522,60 €

Επειδή η φορολογική Αρχή, απέρριψε τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων για τις εν λόγω καταθέσεις, με το σκεπτικό ότι: **α)** Δεν δόθηκαν εξηγήσεις για τον λόγο που πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των ποσών αυτών από τον ένα λογαριασμό στον άλλο και δεν προσκομίσθηκαν τα σχετικά έγγραφα των τραπεζικών συναλλαγών, ήτοι αποδείξεις αναλήψεων σε μετρητά με χαρτονομίσματα και αποδείξεις καταθέσεων σε μετρητά επίσης με χαρτονομίσματα και **β)** Για την κάλυψη ποσού κατάθεσης τραπεζικού λογαριασμού με αναλήψεις χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των ιδίων ή τρίτων πιστωτικών ιδρυμάτων, τα ποσά των αναλήψεων και τα ποσά των καταθέσεων είναι ακέραιοι ή και στρογγυλοποιημένοι αριθμοί και όχι κλασματικοί. Η μορφή των ποσών των αναλήψεων με διαφορετικές κάθε φορά υποδιαρέσεις του ευρώ δε συνάδουν με τον ισχυρισμό τους ότι ο στόχος ήταν να καλυφθεί το συγκεκριμένο ποσό της κατάθεσης. **γ)** Όλα τα εισοδήματα των προσφευγόντων (μισθοί, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων

κλπ) περνούσαν μέσα από τους λογαριασμούς που εμφανίζονται στα CD που παραδόθηκαν από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και δεν είχαν άλλα εισοδήματα για την κάλυψη των βιοποριστικών τους αναγκών, και επομένως, οι αναλήψεις των χρηματικών ποσών που πραγματοποιήθηκαν δαπανήθηκαν για την κάλυψη οικογενειακών δαπανών και διαρκών καταναλωτικών αγαθών και υπηρεσιών και όχι για την επανακατάθεση τους σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. **9)** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις... **11)** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **12)** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. **Δ12Α 1164337 ΕΞ2014/11-12-2014** εγκύκλιο του Υπ.Οικ, ορίζεται ότι «... **4.** Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου» που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της, ...»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται τα ακόλουθα: **1)** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. **2)** Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. **3)** Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση

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

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014** έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες,

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

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων: (σκέψη 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 αναγκάων, 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 ... , τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού»,

Από την προπαρατεθείσα απόφαση συνάγεται ότι η μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του φορολογουμένου δεν συνιστά περίπτωση προσαυξήσεως αυτής, τέτοια, δε, περίπτωση συνιστά κατ' εξοχήν η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογουμένου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου.

Επειδή με το υπ' αριθμ./...-12-2016 έγγραφό μας, ζητήσαμε από τη φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), να διευκρινιστεί, αν, οι καταθέσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο και οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι προέρχονται από **επανακαταθέσεις προγενεστέρως ή αυθημερόν αναληφθέντων ποσών,**

- 1) Προέρχονται από **μη ελεγχόμενους λογαριασμούς** (που δεν περιλαμβάνονταν στο CD), **αν προσκομίστηκαν αναλυτικές κινήσεις** αυτών και σε θετική περίπτωση, αν ελέγχθηκαν ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις,
- 2) Τα επικαλούμενα αναληφθέντα ποσά, διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις (ενδιάμεσες) ή
- 3) Αποδείχθηκε η ανάλωσή τους για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο

Επειδή με το υπ' αριθμ. **ΕΜΠ/...-12-2016** έγγραφο (αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΜΠ ΕΙ/...-01-2017**), το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π απάντησε μεταξύ των άλλων τα κατωτέρω:

Για τις καταθέσεις, που οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι αποτελούν επανακαταθέσεις προγενεστέρως αναληφθέντων χρηματικών ποσών, **ο έλεγχος εμμένει** στην αρχική του διαπίστωση, η οποία αποτυπώνεται στην από .../07/2016 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και θεωρεί ότι οι καταθέσεις αυτές είναι αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις. Δηλαδή, δεν θεωρεί ότι αποτελούν επανακαταθέσεις προγενεστέρων αναλήψεων για τους κάτωθι λόγους:

- ✓ Θεωρητικά θα μπορούσαν να αποτελέσουν εν δυνάμει χρηματικά ποσά που προορίζονταν για επανακατάθεση, σύμφωνα και με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από τον αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε. με την υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Α' 1144119 ΕΞ 2014 05.11.2015 εγκύκλιο διαταγή, στο κεφάλαιο Β' (Προσαύξηση Περιουσίας), παράγραφος 8, όμως, ο έλεγχος **δεν δέχθηκε** τις αιτιολογίες που προβλήθηκαν από τους προσφεύγοντες διότι:
 - δε δόθηκαν εξηγήσεις για τον λόγο που πραγματοποιήθηκαν οι αναλήψεις των χρηματικών αυτών ποσών και δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά έγγραφα των τραπεζικών συναλλαγών,
 - για την κάλυψη ποσού κατάθεσης τραπεζικού λογαριασμού με αναλήψεις χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των ιδίων ή άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων, τα ποσά των αναλήψεων και τα ποσά των καταθέσεων συνήθως είναι ακέραιοι ή και στρογγυλοποιημένοι αριθμοί και όχι κλασματικοί. Η μορφή των ποσών των αναλήψεων με διαφορετικές κάθε φορά υποδιαιρέσεις του ευρώ δε συνάδουν με τον ισχυρισμό σας ότι ο στόχος ήταν να καλυφθεί το συγκεκριμένο ποσό της κατάθεσης,
 - όλα τα εισοδήματά σας (μισθοί, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κ.λπ.) περνούσαν μέσα από τους λογαριασμούς που εμφανίζονται στα δύο CDs που μας παρέδωσε ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος και δεν είχατε άλλα εισοδήματα, που να μην είναι υποχρεωτικά δηλωτέα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (π.χ. πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, κέρδη από τυχερά παιχνίδια) για την κάλυψη των βιοποριστικών σας αναγκών. Επομένως, οι αναλήψεις των χρηματικών ποσών που πραγματοποιήσατε δαπανήθηκαν για την κάλυψη ατομικών και οικογενειακών δαπανών και όχι για την επανακατάθεση τους στους ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

- ✓ Με βάση την κοινή πείρα και την πρακτική που ακολουθείται σε αντίστοιχες περιπτώσεις οι αναλήψεις χρηματικών ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς μας χρησιμεύουν για να καλύπτουμε τις υποχρεώσεις μας, είτε αυτές είναι ατομικές είτε οικογενειακές.
- ✓ Δεν ευσταθούν οι ισχυρισμοί τους ότι πραγματοποιούσαν αναλήψεις χρηματικών ποσών, σε χρονικά διαστήματα πολλές φορές μεγαλύτερα των οκτώ μηνών, για να τα επανακαταθέσουν αργότερα. Οι ισχυρισμοί αυτοί δεν ευσταθούν και για τους πρόσθετους λόγους ότι, με αυτόν τον τρόπο δεν επιτυγχάνονται καλύτερες αποδόσεις, καθώς το προσφερόμενο επιτόκιο θα είναι μικρότερο, επειδή είναι μικρότερο το επενδεδυμένο κεφάλαιο.
- ✓ Τα χρηματικά ποσά των αναλήψεων πρακτικά δεν είναι δυνατόν να φυλάσσονται για μακρό χρονικό διάστημα, καθώς εγκυμονούν διάφοροι κίνδυνοι.

Στο σημείο αυτό αναφερόμαστε δειγματοληπτικά σε ορισμένες από τις καταθέσεις, που μας παραθέτετε στον πίνακά σας, για να ισχυροποιήσουμε τους λόγους απόρριψης των επανακαταθέσεων των αναληφθέντων χρηματικών ποσών.

- ✓ Κατάθεση ποσού 1.000.000 δρχ. στις 02.02.2000 στον λ/σμό ****760 της ΕΤΕ, με ποσά που το χρονικό διάστημα της πρώτης ανάληψης 19.11.1999 με την τελευταία 02.02.2000 έχουν χρονολογική διαφορά μεγαλύτερη των τριών μηνών, γεγονός μη σύνηθες.
- ✓ Κατάθεση ποσού 500.000 δρχ. στις 19.09.2001 στον λ/σμό ****237 της ΕΤΕ, με ποσό που αναλήφθηκε στις 10.02.2000, ήτοι χρονικό διάστημα περίπου είκοσι μηνών, γεγονός μη σύνηθες.
- ✓ Κατάθεση ποσού 2.185,00 ευρώ στις 28.05.2002 στον λ/σμό ****760 της ΕΤΕ, με αναλήψεις ποσών: α) 300,00 ευρώ στις 24.02.2002, β) 605,00 ευρώ στις 04.04.2002, γ) 350,00 ευρώ στις 10.04.2002 και δ) 200,00 ευρώ στις 24.04.2002, ήτοι συνολικές αναλήψεις ποσού 1.455,00 ευρώ, δηλαδή, ποσό κατά πολύ υπολειπόμενο της κατάθεσης.
- ✓ Κατάθεση ποσού 2.000,00 ευρώ στις 02.05.2003 στον λ/σμό ****760 της ΕΤΕ, με αναλήψεις ποσών: α) 969,00 ευρώ στις 02.05.2003, β) 789,00 στις 02.05.2003 και τη διαφορά με την καταβολή μετρητών 242,00 ευρώ. Εδώ ο λόγος γίνεται για την «αιτιολόγηση», εκ μέρους των προσφευγόντων, των επανακαταθέσεων αναληφθέντων χρηματικών ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τη χρήση διαθεσίμων μετρητών (από την τσέπη τους).

Τέλος, για τους έξι (6) τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίοι δεν εμπεριέχονται στα CDs που μας παρέδωσε ο Ε.Ο.Ε. και τους οποίους επικαλούνται οι προσφεύγοντες, σας ενημερώνουμε ότι προσκομίσθηκαν αναλυτικές καταστάσεις με τις κινήσεις τους, φωτοαντίγραφα των οποίων επισυνάπτονται με το παρόν έγγραφο. Οι χρεώσεις και οι πιστώσεις αυτών των λογαριασμών ελήφθησαν υπόψη και καταλογίστηκαν οι αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις, ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών (Ζ' πηγής).

Οι λογαριασμοί αυτοί είναι:

Λογαριασμός ****252 της **Εμπορικής** τράπεζας

Λογαριασμός ****598 της **Alpha Bank**

Λογαριασμός ****862 της **Αγροτικής Τράπεζας**

Λογαριασμός ****80-8 του **Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου**

Λογαριασμός ****39-7 του **Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου**

Λογαριασμός ****992 της **Εθνικής** τράπεζας

Για τα αναληφθέντα από τους τραπεζικούς αυτούς λογαριασμούς χρηματικά ποσά, ισχύουν όσα έχουμε προαναφέρει, για τους λογαριασμούς εντός CDs.

Ομοίως, ισχύουν όσα έχουμε προαναφέρει για τους λογαριασμούς εντός CDs, σχετικά με την ανάλωση των αναληφθέντων χρηματικών ποσών, για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, σύμφωνα πάντα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από τον αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε, με την υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Α' 1144119 ΕΞ 2014 05.11.2015 εγκύκλιο διαταγή, στο κεφάλαιο Β' (Προσαύξηση Περιουσίας), παράγραφος 8.

Επειδή για καθεμιά από τις ανωτέρω πιστώσεις, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι προέρχονται από **επανακαταθέσεις προγενεστέρως ή αυθημερόν αναληφθέντων ποσών** και συγκεκριμένα:

Κατάθεση α/α 14 της 25/09/2002 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 10.110€**

Επειδή ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ. 38) προέρχεται από προγενέστερες αυθημερόν αναλήψεις, και συγκεκριμένα:

- ♦ της 25/09/2002 ποσού 6.700€ από το λογ. ****760 της ΕΤΕ (σχετ.40)
- ♦ της 25/09/2002 ποσού 1.330€ από το λογ. ****252 της Εμπορικής (σχετ.39)
- ♦ της 25/09/2002 ποσού 1.584€ από τον λογ. ****862 της Αγροτικής (σχετ.41)

καθώς και από διαθέσιμα μετρητά ποσού 500€ προερχόμενα από οφειλόμενα ενοίκια, προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά (**σχετ. 38-41** του 1^{ου} υπομνήματος).

Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, από τους ανωτέρω λογαριασμούς, μόνο ο λογαριασμός της ΕΤΕ ανήκει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, ενώ οι λοιποί λογαριασμοί δεν περιλαμβάνονταν στα CDs, σύμφωνα όμως με την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκαν στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκαν ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 38 – 41), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις **25/09/2002** και ώρα **12:01** και προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις:

- από το ποσό των 6.700€, που αναλήφθηκε αυθημερόν από το λογ/σμό της ΕΤΕ στις **11:31**
- από το ποσό των 1.330€, που αναλήφθηκε αυθημερόν από το λογ. της Εμπορικής στις **11:36**
- από το ποσό των 1.584€, που αναλήφθηκε αυθημερόν από το λογ/σμό της Αγροτικής (δεδομένου δε ότι επί του παραστατικού δεν αναγράφεται ώρα, γίνεται δεκτό ότι η ανάληψη είναι προγενέστερη της κατάθεσης)

καθώς και από κατάθεση μετρητών ποσού 500€, το οποίο λόγω του ύψους του, σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα μετρητά που κατείχαν οι προσφεύγοντες από είσπραξη ενοικίων (ως κεφ. 1 της παρούσας), υπήρχε η δυνατότητα κατάθεσής του,

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται κατά ένα μέρος από προγενέστερες αναλήψεις, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣτΕ 884/2016**,

Περαιτέρω η κατάθεση μικροποσών με μετρητά, επίσης δεν στοιχειοθετεί την έννοια της προσαύξησης περιουσίας, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες κατείχαν διαθέσιμα μετρητά (ως κεφ. 1 της παρούσας), οπότε είχαν τη δυνατότητα κατάθεσης αυτών,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται κατά το μεγαλύτερο μέρος της από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, καθώς και από διαθέσιμα μικροποσά που κατείχαν σε μετρητά, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους **2003** το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού **5.055€**.

Κατάθεση α/α 17 της 28/02/2003 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 8.574,50€**

Επειδή ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.48) προέρχεται από προγενέστερη αυθημερόν ανάληψη από το λογ. ***3-73 της ΕΤΕ ποσού **8.390,99€** (σχετ. 49) και κατά το υπόλοιπο ποσό **183,51€**, από μετρητά διαθέσιμα, προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά έγγραφα (**σχετ. 48-49** του 1^{ου} υπομνήματος).

Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, και οι δύο ως άνω λογαριασμοί ανήκουν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς (περιλαμβάνονταν στα CDs), και έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις. Επομένως η επίμαχη ανάληψη έγινε από λογαριασμό ο οποίος έχει ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς του καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 48 – 49), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις 28/02/2003 και ώρα **12:57** και προέρχεται από αυθημερόν ανάληψη από τον ως άνω λογαριασμό της ΕΤΕ, ποσού 8.390,99€ στις **12:21**, ήτοι προγενεστέρως της κατάθεσης, καθώς και από κατάθεση μετρητών ποσού 183,51€, το οποίο λόγω του ύψους του, σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα μετρητά που κατείχαν οι προσφεύγοντες (ως κεφ. 1 της παρούσας), υπήρχε η δυνατότητα κατάθεσής του,

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται κατά ένα μέρος από προγενέστερες αναλήψεις, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντος ποσού**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι το αναληφθέν ποσό διοχετεύθηκε σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκε για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλο τραπεζικό λογαριασμό των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Περαιτέρω η κατάθεση μικροποσών με μετρητά, επίσης δεν στοιχειοθετούν την έννοια της προσαύξησης περιουσίας, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες κατείχαν διαθέσιμα μετρητά (ως κεφ. 1 της παρούσας), οπότε είχαν τη δυνατότητα κατάθεσης αυτών,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται κατά το μεγαλύτερο μέρος της από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, καθώς και από διαθέσιμα μικροποσά που κατείχαν σε μετρητά, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους **2004** το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού **4.287,25€**.

Κατάθεση α/α 18 της 10/04/2003 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 4.840€**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.50) προέρχεται από προγενέστερες **αυθημερόν** αναλήψεις και συγκεκριμένα:

- ♦ της 10/04/2003 ποσού 1.555€ από το λογ. ****252 της Εμπορικής τράπεζας (σχετ.51)
- ♦ της 10/04/2003 ποσού 2.100€ από το λογ. ****760 της Εθνικής τράπεζας (σχετ.52)
- ♦ της 10/04/2003 ποσού 1.585€ από το λογ. ****862 της Αγροτικής τράπεζας (σχετ.53)

προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά έγγραφα (σχετ. **50-53** του 1^{ου} υπομν/τος) Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, από τους ανωτέρω λογαριασμούς, μόνο ο λογαριασμός της ΕΤΕ ανήκει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, ενώ οι λοιποί λογαριασμοί δεν περιλαμβάνονταν στα CDs, σύμφωνα όμως με την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκαν στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκαν ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 50 – 53), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις **10/04/2003** και ώρα **10:43** και προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις:

- από το ποσό των 2.100€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από το λογ/σμό της ΕΤΕ στις **10:14**
- από το ποσό των 1.555€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από το λογ. της Εμπορικής στις **10:22**
- από το ποσό των 1.585€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από το λογ/σμό της Αγροτικής (δεδομένου δε ότι επί του παραστατικού δεν αναγράφεται ώρα, γίνεται δεκτό ότι η ανάληψη είναι προγενέστερη της κατάθεσης)

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων

από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2004 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 2.420€.

Κατάθεση α/α 20 της 16/05/2003 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 12.100€**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.57) προέρχεται από προγενέστερες **αυθημερόν** αναλήψεις και συγκεκριμένα:

♦ της 16/05/2003 ποσού 10.000€ από το λογ. ****237 της Εθνικής τράπεζας (σχετ.58)

♦ της 16/05/2003 ποσού 2.100€ από το λογ. ****760 της Εθνικής τράπεζας (σχετ.59)

προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά (**σχετ. 57-59** - 1^{ου} υπομν/τος) Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, και οι δύο ως άνω λογαριασμοί, ανήκουν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς και έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις,

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 57 – 59), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις 16/05/2003 και ώρα **13:13** και προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις:

• από το ποσό των 10.000€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από τον 1^ο λογ/σμό της ΕΤΕ στις **13:04**

• από το ποσό των 2.100€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από τον 2^ο λογ/σμό της ΕΤΕ στις **13:05**

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις, τυχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2004 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 6.050€.

Κατάθεση α/α 22 της 22/09/2003 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 5.300€**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.61) προέρχεται από προγενέστερες **αυθημερόν** αναλήψεις και συγκεκριμένα:

♦ της 22/09/2003 ποσού 4.269€ από το λογ. ****760 της Εθνικής τράπεζας (σχετ.62)

♦ της 22/09/2003 ποσού 1.029€ από το λογ. ****862 της Αγροτικής τράπεζας (σχετ.63)

και κατά το υπόλοιπο ποσό **2€**, από μετρητά διαθέσιμα, προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά (**σχετ. 61-63** του 1^{ου} υπομνήματος)

Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, από τους ανωτέρω λογαριασμούς, ο λογαριασμός της ΕΤΕ ανήκει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, ενώ ο λογαριασμός της Αγροτικής δεν περιλαμβάνονταν στα CDs, σύμφωνα όμως με την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκε στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκε ως προς τις πρωτογενείς του καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 61 – 63), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις 22/09/2005 και ώρα **10:25** και προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις:

- από το ποσό των 4.269€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από το λογ/σμό της ΕΤΕ στις **10:19**
- από το ποσό των 1.029€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από το λογ. της Αγροτικής (δεδομένου δε ότι επί του παραστατικού δεν αναγράφεται ώρα, γίνεται δεκτό ότι η ανάληψη είναι προγενέστερη της κατάθεσης)

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους **2004** το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού **2.650€**.

Κατάθεση α/α 23 της 22/09/2003 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 8.723€**

Επειδή ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.64) προέρχεται από προγενέστερες **αυθημερόν** αναλήψεις και συγκεκριμένα:

- ♦ της 22/09/2003 ποσού 8.000€ από το λογ. ****39-7 του Ταχ. Ταμιευτηρίου (σχετ.65)
 - ♦ της 22/09/2003 ποσού 574€ από το λογ. ****252 της Εμπορικής τράπεζας (σχετ.66)
- και κατά το υπόλοιπο ποσό 149€, από μετρητά διαθέσιμα, προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά έγγραφα (**σχετ. 64-66** του 1^{ου} υπομνήματος)

Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, οι ως άνω λογαριασμοί δεν ανήκουν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς (δεν περιλαμβάνονταν στα CDs), πλην όμως, οι κινήσεις και των δύο ως άνω λογαριασμών, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκαν στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκαν ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 64 – 66), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις **22/09/2003** και ώρα **11:52** και προέρχεται από τις ακόλουθες αναλήψεις:

- από το ποσό των 8.000€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από το λογ/σμό του Ταχ. Ταμιευτηρίου (δεδομένου δε ότι επί του παραστατικού δεν αναγράφεται ώρα, γίνεται δεκτό ότι η ανάληψη είναι προγενέστερη της κατάθεσης)
- από το ποσό των 574€, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από το λογ/μό της Εμπορικής στις **10:56** καθώς και από κατάθεση μετρητών ποσού 149€, το οποίο λόγω του ύψους του, σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα μετρητά που κατείχαν οι προσφεύγοντες (ως κεφ. 1 της παρούσας), υπήρχε η δυνατότητα κατάθεσής του,

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται κατά ένα μέρος από προγενέστερες αναλήψεις, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Περαιτέρω η κατάθεση μικροποσών με μετρητά, επίσης δεν στοιχειοθετούν την έννοια της προσαύξησης περιουσίας, δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες κατείχαν διαθέσιμα μετρητά (ως κεφ. 1 της παρούσας), οπότε είχαν τη δυνατότητα κατάθεσης αυτών,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται κατά το μεγαλύτερο μέρος της από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, καθώς και από διαθέσιμα μικροποσά που κατείχαν σε μετρητά, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2004 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 4.361,50€.

Κατάθεση α/α 24 της 04/02/2004 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 5.560€**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ. 66α), προέρχεται από αυθημερόν ανάληψη ποσού 5.562€ από το λογαριασμό ****598 της Alpha Bank (σχετ. 66β). Η ανωτέρω αιτιολογία απορρίφθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθόσον της ανωτέρω ανάληψης είχε προηγηθεί ισόποση κατάθεση στον ίδιο λογ/σμό στις 30/01/2004, για την οποία δεν δόθηκαν εξηγήσεις για την πηγή ή αιτία προέλευσής της,

Επειδή περαιτέρω, οι προσφεύγοντες με το 4^ο από τα υπομνήματά τους προσκομίζουν και επικαλούνται την κίνηση του ανωτέρω λογ/μού της Alpha Bank (σχετ. 1), δεδομένου ότι ο εν λόγω λογ/μός δεν περιλαμβάνονταν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, καθώς και την υπ' αριθμ./18-02-2004 βεβαίωση της ίδιας τράπεζας (σχετ. 1), από την οποία προκύπτει ότι αποδέχθηκαν τη δημόσια πρόταση της Vodafone για την αγορά μετοχών Panafon και το συνολικό ποσό που ανερχόταν σε 5.562€ (900 μετοχές x 6,18€/μτχ), κατατέθηκε στον ως άνω λογαριασμό της Alpha Bank.

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία, ήτοι την αναλυτική κίνηση του ως άνω λογαριασμού καθώς και τη βεβαίωση της Alpha Bank, προκύπτει ότι το ποσό που κατατέθηκε στις 30/01/2004 στον ως άνω λογαριασμό, αφορά γνωστή πηγή και συγκεκριμένα την πώληση μετοχών και δεν προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία,

Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής / ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του προσφεύγοντος, ..., (σκέψη 12 - ΣτΕ 884/2016), εν προκειμένω δε, η πώληση των μετοχών, αφορά γνωστή πηγή και συνεπώς ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας,

Επειδή όμως, οι προσφεύγοντες, ενώ επικαλούνται κατά πρώτον με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή την πώληση μετοχών, δεν προσκομίζουν περαιτέρω στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η χρονική περίοδος αγοράς των μετοχών αυτών, ήτοι την χρηματική καρτέλα της χρηματιστηριακής, ώστε να διαπιστωθεί το έτος που αυτές αγοράστηκαν ήτοι εάν η περιουσιακή αυτή προσαύξηση επήλθε εν όλω ή εν μέρει εντός του έτους 2004,

Επειδή σύμφωνα με την κείμενη νομολογία «*Το διοικητικό δικαστήριο που εκδικάζει την προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης έχει εξουσία πλήρους ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητας της ανωτέρω πραγματικής βάσης της, στο πλαίσιο δε αυτό, προκειμένου να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για το ζήτημα εάν η περιουσιακή αυτή προσαύξηση επήλθε εν όλω ή εν μέρει εντός της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου, μπορεί και να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων, κατά τα άρθρα 152 επ. του ΚΔΔ. 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, ενώ 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*» (σκέψη 18 - ΣτΕ 884/2016),

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»,

Επειδή οι προσφεύγοντες προς απόδειξη των ισχυρισμών τους δεν προσκόμισαν **ικανοποιητικά στοιχεία**, προκειμένου να διερευνηθεί το έτος που αγοράστηκαν οι μετοχές και αν η αγορά αυτών προήλθε από χρήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου, οι εδώ ισχυρισμοί τους απορρίπτονται ως αναπώδεκτοι.

Κατάθεση α/α 26 της 01/02/2005 στο λογ. **913 της ΕΤΕ ποσού 27.500€**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.67) προέρχεται από προγενέστερες **αυθημερόν** αναλήψεις και συγκεκριμένα:

- ♦ της 01/02/2005 ποσού 21.695€ από το λογ. ****80-8 του Ταχ. Ταμιευτηρίου (σχετ.69)
- ♦ της 01/02/2005 ποσού 5.705€ από το λογ. ****39-7 του Ταχ. Ταμιευτηρίου (σχετ.68)
- ♦ της 01/02/2005 ποσού 100€ από το λογ. ****39-7 του Ταχ. Ταμιευτηρίου (σχετ.70)

προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά έγγραφα (**σχετ. 67-70** του 1^{ου} υπομν/τος), το υπ' αριθμ./01.02.05 ένταλμα πληρωμής της ΕΤΕ, με το οποίο πληρώθηκε η υπ' αριθμ. ****544 επιταγή του ταχ. Ταμιευτηρίου (**σχετ. 71**), καθώς και την από 09.09.2016 βεβαίωση της ΕΤΕ, με την οποία βεβαιώνεται η κατάθεση της εν λόγω επιταγής.

Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, οι ως άνω λογαριασμοί δεν ανήκουν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς (δεν περιλαμβάνονταν στα CDs), πλην όμως, οι κινήσεις τους, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκαν στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκαν ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 67 – 71), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση αφορά κατάθεση επιταγής του ταχυδρομικού ταμιευτηρίου, στον ως άνω λογαριασμό της ΕΤΕ, η τελευταία δε προήλθε από τμηματικές αναλήψεις από τους ως άνω λογαριασμούς του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου.

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση τραπεζικής επιταγής που προήλθε από προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντα ποσά**, δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2006 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 13.750€.

Κατάθεση α/α 29 της 23/12/2011 στο λογ. **760 της ΕΤΕ ποσού 4.922,53€**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.79) προέρχεται από προγενέστερες **αυθημερόν** αναλήψεις από το λογ/μό ****862 της Αγροτικής τράπεζας ποσού 4.920€ και 2,53€, προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά (**σχετ. 79, 80, 81** του 1^{ου} υπομνήματος)

Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, από τους ανωτέρω λογαριασμούς, ο λογαριασμός της ΕΤΕ ανήκει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, ενώ ο λογαριασμός της Αγροτικής δεν περιλαμβάνονταν στα CDs, σύμφωνα όμως με την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκε στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκε ως προς τις πρωτογενείς του καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 79 – 81), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις 23/12/2011 και ώρα **11:49** και προέρχεται από αναλήψεις από τον ως άνω λογαριασμό της Αγροτικής τράπεζας, ποσού 4.920€ και 2,53€, δεδομένου δε, ότι επί των παραστατικών ανάληψης δεν αναγράφεται ώρα, γίνεται δεκτό ότι οι αναλήψεις είναι προγενέστερες της κατάθεσης, λαμβάνοντας υπόψη ότι το άθροισμα των δύο ποσών της ανάληψης, ισοδυναμούν με την ελεγχόμενη πίστωση.

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδη-

γίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλο λογαριασμό των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣτΕ 884/2016**,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλο λογαριασμό των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2012 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 2.461,27€.

Κατάθεση α/α 30 της 23/12/2011 στο λογ. **957 της Πειραιώς ποσού 6.784,78€**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.82) προέρχεται από προγενέστερη **ισόποση - αυθημερόν** ανάληψη από το λογαριασμό ****445 της ίδιας τράπεζας (σχετ.83), προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά έγγραφα (**σχετ. 82-83** του 1^{ου} υπομνήματος), **Επειδή** όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, οι ως άνω λογαριασμοί της τράπεζας Πειραιώς ανήκουν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς και έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις

Επειδή από τα παραστατικά της τράπεζας, προκύπτει ότι η επίμαχη κατάθεση (**σχετ. 82**) έγινε στις **10:59** και η επικαλούμενη ανάληψη έγινε **την ίδια μέρα** στις **10:58 (σχετ. 82)**, ήτοι προγενεστέρως της κατάθεσης και μάλιστα με συνεχόμενα παραστατικά στο ίδιο ταμείο της τράπεζας.

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη, τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντος ποσού**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλο λογαριασμό των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣτΕ 884/2016**,

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη κατάθεση, δεδομένου ότι προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέν ποσό από άλλο λογαριασμό των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2012 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 3.392,39€.

Κατάθεση α/α 3 της 27/08/2001 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 1.987.000 δρχ**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ. 5) προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις:

- ♦ της 27/08/2001 ποσού 1.500.000 δρχ από το λογ/μό ****760 της ΕΤΕ
- ♦ της 27/08/2001 ποσού 207.000 δρχ από τον λογ. ****862 της Αγροτικής τράπεζας και
- ♦ της 06/12/2000 ποσού 280.000 δρχ από το λογ/μό ****760 της ΕΤΕ

προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά (**σχετ. 5-8** του 1^{ου} υπομν/τος). Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, από τους ανωτέρω λογαριασμούς, ο λογαριασμός της ΕΤΕ ανήκει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, ενώ ο λογαριασμός της Αγροτικής δεν περιλαμβάνονταν στα CDs, σύμφωνα όμως με την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκε στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκε ως προς τις πρωτογενείς του καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 5 – 8), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις 27/08/2001 και ώρα **11:12** και προέρχεται **μερικώς** από τις ακόλουθες αναλήψεις:

- από το ποσό των **1.500.000δρχ**, που αναλήφθηκε αυθημερόν από τον λογ/σμό της ΕΤΕ στις **10:59**
- από το ποσό των **207.000δρχ**, που αναλήφθηκε αυθημερόν από τον λογ/σμό της Αγροτικής (δεδομένου δε ότι επί του παραστατικού δεν αναγράφεται ώρα, γίνεται δεκτό ότι η ανάληψη είναι προγενέστερη της κατάθεσης)

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις, πρέπει να γίνει δεκτός για ποσό κατάθεσης 1.707.000 δρχ, δεδομένου ότι πρόκειται για κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι με την επίμαχη πίστωση κατατέθηκε και ποσό **280.000 δρχ** που είχε αναληφθεί στις 06/12/2000, **απορρίπτεται**, καθόσον η εν λόγω ανάληψη, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεν είχε ως σκοπό την αποταμίευση και επανακατάθεση των χρημάτων, αλλά την κάλυψη καταναλωτικών αναγκών των προσφευγόντων και της οικογενείας τους, δεδομένου ότι δεν προκύπτει απευθείας πληρωμή καταναλωτικών δαπανών (ΔΕΚΟ, super market κλπ) σε κανένα από τους λογαριασμούς τους.

Όμως το υπόλοιπο ποσό που απομένει μετά την αποδοχή των ισχυρισμών των προσφευγόντων, ανερχόμενο σε **270.000 δρχ ή 792,37€** (= 1.987.000 δρχ – 1.717.000 δρχ), ήτοι **135.000 δρχ ή 396,18€ για κάθε συνδικαιούχο**, δεν αποτελεί κατά την αληθή έννοια του άρθρου 48 § 3 του ν.2238/1994 περί φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με την οικονομική δυνατότητα των προσφευγόντων, ιδιαίτερα δε μοιραζόμενο στους δύο συνδικαιούχους του λογαριασμού.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι αφενός προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, και αφετέρου το εναπομείναν υπόλοιπο δεν έχει τα χαρακτηριστικά της φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με την οικονομική δυνατότητα των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους **2002** το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού **993.500 δρχ** (= 1.987.000 δρχ : 2)

Κατάθεση α/α 7 της 27/11/2001 στο λογ. **445 της Πειραιώς ποσού 2.315.000 δρχ**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ.14) προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις:

- ♦ της 27/11/2001 ποσού 774.000 δρχ από το λογ. ****760 της ΕΤΕ (σχετ.16)
- ♦ της 27/11/2001 ποσού 766.000 δρχ από το λογ. ****237 της ΕΤΕ (σχετ.17)
- ♦ της 27/11/2001 ποσού 179.000 δρχ από το λογ. ****252 της Εμπορικής (σχετ.15)
- ♦ της 05/11/2001 ποσού 390.795 δρχ από τον λογ. ****598 της Alpha Bank
- ♦ της 27/10/2001 ποσού 100.000 δρχ, της 30/10/2001 ποσού 100.000 δρχ και της 22/11/2001 ποσού 60.000 δρχ από το λογ. ****760 της ΕΤΕ (σχετ.18 – βεβαίωση της τράπεζας)

προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά (**σχετ. 14-17** - 1^{ου} υπομν/τος), καθώς και βεβαίωση της ΕΤΕ, περί των αναλήψεων μικροποσών από ΑΤΜ (**σχετ. 18** - 1^{ου} υπομν/τος). Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, από τους ανωτέρω λογαριασμούς, οι λογαριασμοί της ΕΤΕ ανήκουν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, ενώ οι λοιποί λογαριασμοί δεν περιλαμβάνονταν στα CDs, σύμφωνα όμως με την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκαν στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκαν ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 14 – 18), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις 27/11/2001 και ώρα **11:23** και προέρχεται **μερικώς** από τις ακόλουθες αναλήψεις:

- από το ποσό των **774.000δρχ**, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από τον 1^ο λογ/σμό της ΕΤΕ στις **10:42**
- από το ποσό των **766.000δρχ**, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από τον 2^ο λογ/σμό της ΕΤΕ στις **10:44**
- από το ποσό των **179.000δρχ**, που αναλήφθηκε **αυθημερόν** από τον λογ. της Εμπορικής στις **10:03**

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις, πρέπει να γίνει **δεκτός για ποσό κατάθεσης 1.719.000 δρχ (= 774.000 + 766.000 + 179.000)**, δεδομένου ότι πρόκειται για **κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντων ποσών**, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι τα αναληφθέντα ποσά διοχετεύθηκαν σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκαν για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι με την επίμαχη πίστωση κατατέθηκαν και μικροποσά τα οποία είχαν αναληφθεί στις 22/11/01, στις 05/11/01, στις 30/10/01 και στις 27/10/01 συνολικού ποσού **650.795 δρχ**, **απορρίπτεται**, καθόσον οι εν λόγω αναλήψεις, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, **δεν είχαν ως σκοπό την αποταμίευση και επανακατάθεση των χρημάτων**, αλλά την κάλυψη καταναλωτικών αναγκών των προσφευγόντων και της οικογενείας τους, δεδομένου ότι δεν προκύπτει απευθείας πληρωμή καταναλωτικών δαπανών (ΔΕΚΟ, super market κλπ) σε κανένα από τους λογαριασμούς τους.

Όμως το υπόλοιπο ποσό που απομένει μετά την αποδοχή των ισχυρισμών των προσφευγόντων, ανερχόμενο σε **596.000 δρχ ή 1.749,08€ (= 2.315.000 δρχ – 1.719.000 δρχ)**, ήτοι **298.000 δρχ ή 874,54€ για κάθε συνδικαιούχο**, δεν αποτελεί κατά την αληθή έννοια του άρθρου 48 § 3 του ν.2238/1994 περί φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με την **οικονομική δυνατότητα των προσφευγόντων, ιδιαίτερα δε μοιραζόμενο στους δύο συνδικαιούχους του λογαριασμού.**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι αφενός προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέντα ποσά από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, και αφετέρου το εναπομείναν υπόλοιπο δεν έχει τα χαρακτηριστικά της φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με την οικονομική δυνατότητα των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός ο εδω λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2002 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 1.157.500 δρχ (= 2.315.000 δρχ : 2)**

Κατάθεση α/α 1 της 02/02/2000 στο λογ. **760 της ΕΤΕ ποσού 1.000.000 δρχ**

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η εν λόγω κατάθεση (σχετ. 1) προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις:

- ♦ της 02/02/2000 ποσού 276.000 δρχ από το λογ. ****252 της Εμπορικής τράπεζας
- ♦ της 21/12/1999 ποσού 480.000 δρχ από το λογ. ****598 της Alpha Bank
- ♦ της 02/02/2000 ποσού 125.000 δρχ και της 19/11/1999 ποσού 125.000 δρχ από τον λογ. ****862 της Αγροτικής τράπεζας

προσκομίζουν δε και επικαλούνται τα αντίστοιχα εντάλματα πληρωμής της Εμπορικής και Αγροτικής τράπεζας (σχετ. 1-4 του 1^{ου} υπομνήματος),

Όπως προκύπτει από τις σελ. 25 – 29 της έκθεσης ελέγχου, οι ανωτέρω λογαριασμοί, δεν ανήκουν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, καθόσον δεν περιλαμβάνονταν στα CDs, σύμφωνα όμως με την προπαρατεθείσα απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσκομίστηκαν στην ελεγκτική Αρχή και ελέγχθηκαν ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις. Επομένως οι επίμαχες αναλήψεις έγιναν από λογαριασμούς οι οποίοι έχουν ελεγχθεί ως προς τις πρωτογενείς τους καταθέσεις.

Επειδή από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετ. 1 – 4), προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση κατατέθηκε στις 02/02/2000 και ώρα **09:38** και προέρχεται **μερικώς** από την ανάληψη:

- ποσού **276.000δρχ**, που αναλήφθηκε αυθημερόν από τον λογ/σμό της Εμπορικής στις **09:26**

Επομένως, ο ισχυρισμός ότι το ποσό της επίμαχης κατάθεσης προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη, πρέπει να γίνει δεκτός για ποσό κατάθεσης 276.000 δρχ, δεδομένου ότι πρόκειται για κατάθεση προγενεστέρως και αυθημερόν αναληφθέντος ποσού, η δε φορολογική Αρχή, δεν απέδειξε ότι το αναληφθέν ποσό διοχετεύθηκε σε άλλες καταθέσεις, ή αναλώθηκε για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών σύμφωνα με τις ισχύουσες οδηγίες που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Εγκύκλιο του Υ.Ο. Δεδομένου, δε, ότι οι υπό κρίση κινήσεις, κατ' ουσία, συνιστούν απλή μεταφορά χρημάτων από άλλους λογαριασμούς των προσφευγόντων, ουδόλως στοιχειοθετείται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας **ΣΤΕ 884/2016**,

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι με την επίμαχη πίστωση κατατέθηκαν και μικροποσά τα οποία είχαν αναληφθεί στις 02/02/2000, στις 21/12/1999 και στις 19/11/1999 συνολικού ποσού **730.000 δρχ**, **απορρίπτεται**, καθόσον οι εν λόγω αναλήψεις, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεν είχαν ως σκοπό την αποταμίευση και επανακατάθεση των χρημάτων, αλλά την κάλυψη καταναλωτικών αναγκών των προσφευγόντων και της οικογενείας τους, δεδομένου ότι δεν προκύπτει απευθείας πληρωμή καταναλωτικών δαπανών (ΔΕΚΟ, super market κλπ) σε κανένα από τους λογαριασμούς τους, πέραν δε αυτού, οι αναλήψεις που διενεργήθηκαν το έτος 1999, αναφέρονται σε χρονικό διάστημα μη ελεγχόμενο από τη φορολογική αρχή.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για ποσό 276.000 δρχ που κατατέθηκε με την επίμαχη πίστωση, δεδομένου ότι προέρχεται από προγενεστέρως αναληφθέν ποσό από άλλο λογαριασμό των προσφευγόντων, και επομένως πρέπει να γίνει μερικά δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2001 το ποσό των καταθέσεων που αναλογεί σε καθένα απ' αυτούς, ποσού 138.500 δρχ (= 276.000 δρχ : 2)

Επειδή κατά τα λοιπά, η έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ είναι επαρκώς αιτιολογημένη.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **../09/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:** και της συζύγου του του με **ΑΦΜ:**, συνταξιούχων, που κατοικούν στην Τρίπολη, επί της οδού αριθ., τ.κ 221 31, και:

1. Την **τροποποίηση** των κατωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού:
 - ✓ της υπ' αριθμ.**6/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2001**
 - ✓ της υπ' αριθμ.**7/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2002**
 - ✓ της υπ' αριθμ.**8/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2003**
 - ✓ της υπ' αριθμ.**9/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2004**
2. Την **ακύρωση** των κατωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού:
 - ✓ της υπ' αριθμ.**1/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2006**
 - ✓ της υπ' αριθμ.**2/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2009**
 - ✓ της υπ' αριθμ.**4/25-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2012**
 - ✓ της υπ' αριθμ.**5/...-07-2016** Οριστ. Πράξης Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους **2012**
3. Την **αποδοχή** των κατωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού:
 - ✓ της υπ' αριθμ.**0/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2005**
 - ✓ της υπ' αριθμ.**3/...-07-2016** Οριστικής Πράξης φόρου **εισοδήματος** οικ. έτους **2010**

A. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2001 (εισοδήματα 1/1-31/12/2000)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		1.467,35 €		1.467,35 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Καταθέσεις (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	0,00 €		0,00 €	
Κατάθεση με α/α 1 (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	404,99 €	404,99 €	404,99 €	404,99 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		1.062,36 €		1.062,36 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2002 (εισοδήματα 1/1-31/12/2001)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		20.751,30 €		20.751,30 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Καταθέσεις με α/α 4, 5 και 8 (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	2.054,30 €		2.054,30 €	
Καταθέσεις με α/α 3 και 7 (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	6.312,55 €	8.366,85 €	6.312,55 €	8.366,85 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		12.384,45 €		12.384,45 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2003 (εισοδήματα 1/1-31/12/2002)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		10.080,00 €		10.080,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Κατάθεση με α/α 11 (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	922,50 €		922,50 €	
Κατάθεση με α/α 14 (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	5.055,00 €	5.977,50 €	5.055,00 €	5.977,50 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		4.102,50 €		4.102,50 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2004 (εισοδήματα 1/1-31/12/2003)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		23.823,75 €		23.823,75 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Καταθέσεις με α/α 15, 16 και 19 (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	2.750,00 €		2.750,00 €	
Καταθέσεις με α/α 17, 18, 20, 22 και 23 (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	19.768,75 €	22.518,75 €	19.768,75 €	22.518,75 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		1.305,00 €		1.305,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2005 (εισοδήματα 1/1-31/12/2004)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		5.425,00 €		5.425,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Καταθέσεις (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	0,00 €		0,00 €	
Καταθέσεις (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		5.425,00 €		5.425,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2006 (εισοδήματα 1/1-31/12/2005)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		13.750,00 €		13.750,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Καταθέσεις με α/α 4, 5 και 8 (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	0,00 €		0,00 €	
Κατάθεση με α/α 26 (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	13.750,00 €	13.750,00 €	13.750,00 €	13.750,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		0,00 €		0,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2009 (εισοδήματα 1/1-31/12/2008)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		813,00 €		813,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Κατάθεση με α/α 27 (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	813,00 €		813,00 €	
Καταθέσεις (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	0,00 €	813,00 €	0,00 €	813,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		0,00 €		0,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2010 (εισοδήματα 1/1-31/12/2009)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		2.250,00 €		2.250,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Καταθέσεις (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	0,00 €		0,00 €	
Καταθέσεις (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		2.250,00 €		2.250,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2012 (εισοδήματα 1/1-31/12/2011)	Αναλογούνται στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		5.853,66 €		5.853,66 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Καταθέσεις με α/α 4, 5 και 8 (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	0,00 €		0,00 €	
Καταθέσεις με α/α 29 και 30 (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	5.853,66 €	5.853,66 €	5.853,66 €	5.853,66 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		0,00 €		0,00 €

Σύνολο ποσών προσαύξησης περιουσίας που αναλογούν σε όλα τα ελεγχόμενα έτη	Αναλογούνται στον Υπόχρεο		Στη Σύζυγο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		84.214,06 €		84.214,06 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:				
Σύνολο Καταθέσεων (ως κεφ. 4.2 της παρούσας)	6.539,80 €		6.539,80 €	
Σύνολο Καταθέσεων (ως κεφ. 4.3 της παρούσας)	51.144,95 €	57.684,75 €	51.144,95 €	57.684,75 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		26.529,31 €		26.529,31 €

Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Προσαύξηση Περιουσίας οικ. ετών 2001 - 2012							
Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης	
		Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
2001	2000	1.467,35 €	1.467,35 €	404,99 €	404,99 €	1.062,36 €	1.062,36 €
2002	2001	20.751,30 €	20.751,30 €	8.366,85 €	8.366,85 €	12.384,45 €	12.384,45 €
2003	2002	10.080,00 €	10.080,00 €	5.977,50 €	5.977,50 €	4.102,50 €	4.102,50 €
2004	2003	23.823,75 €	23.823,75 €	22.518,75 €	22.518,75 €	1.305,00 €	1.305,00 €
2005	2004	5.425,00 €	5.425,00 €			5.425,00 €	5.425,00 €
2006	2005	13.750,00 €	13.750,00 €	13.750,00 €	13.750,00 €		
2009	2008	813,00 €	813,00 €	813,00 €	813,00 €		
2010	2009	2.250,00 €	2.250,00 €			2.250,00 €	2.250,00 €
2012	2011	5.853,66 €	5.853,66 €	5.853,66 €	5.853,66 €		
Σύνολο		84.214,06 €	84.214,06 €	57.684,75 €	57.684,75 €	26.529,31 €	26.529,31 €

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Η οριστική φορολογική υποχρέωση των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού που τροποποιούνται με την παρούσα απόφαση, έχει ανά οικονομικό έτος ως ακολούθως:

.....
.....

Ακολουθούν πίνακες προσδιορισμού οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, ανά οικον. έτος

.....
.....

Γ. Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου – Σύνολο καταλογιζομένων ποσών με βάση την παρούσα Απόφαση:

Καταλογιζόμενα Ποσά Εισοδήματος εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς						
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Σύνολο
1	....6 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2001	391,51 €	469,82 €	861,33 €
2	....7 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2002	7.446,73 €	8.936,07 €	16.382,80 €
3	....8 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2003	2.733,57 €	3.280,28 €	6.013,85 €
4	....9 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2004	522,47 €	626,90 €	1.149,37 €
5	....0 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2005	3.196,06 €	3.835,27 €	7.031,33 €
6	....1 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2006	0,00 €	0,00 €	0,00 €
7	....2 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2009	0,00 €	0,00 €	0,00 €
8	....3 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2010	1.350,00 €	1.620,00 €	2.970,00 €
9	....4 .../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2012	0,00 €	0,00 €	0,00 €
10	....5 .../07/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2012	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολα				15.640,34 €	18.768,34 €	34.408,68 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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