



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 25/01/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **244**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία ιατρό του ΕΣΥ και διεύθυνση κατοικίας επί της οδού αριθ. -Θεσσαλονίκη κατά: α) της με αριθμό-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001, β) της με αριθμό**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002, γ) της με αριθμό-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 και δ) της με αριθμό-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2001 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.390,85 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.069,02 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 7.459,87 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 16.692,50 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 20.031,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 36.723,50 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 26.854,45 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 32.225,34 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 59.079,79 €.

-Με την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.784,30 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.541,16 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 8.325,46 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2000-2006 από την Δ.Ο.Υ., με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α-/.....-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.-2013 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από2013 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), με αριθμό υπόθεσης/2012, σε εκτέλεση της με αριθ. ΣΤ05/...../2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, η οποία διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ./09-09-2013 έγγραφο.

Οι λογαριασμοί τους οποίους επεξεργάστηκε η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) είναι οι εξής:

.... .

1. Λογαριασμός

Ο ανωτέρω λογαριασμός ανοίχθηκε την/2002 με κατάθεση του ποσού των 15.400,00 € με πιθανή ανάληψη του ποσού από το λογαριασμό της και διατηρήθηκε χωρίς άλλη ιδιαίτερη κίνηση, μέχρι τις 16/11/2005, οπότε και έκλεισε.

.....:

1. Λογαριασμός μισθοδοσίας
2. Λογαριασμός ταμειυτηρίου
- Άνοιγμα στις/2006 με χορήγηση δανείου
3. Λογαριασμός ταμειυτηρίου
4. Λογαριασμός ταμειυτηρίου

.....

1. Λογαριασμός ταμειυτηρίου

..... ΤΡΑΠΕΖΑ

1. Λογαριασμός ταμειυτηρίου

Άνοιγμα στις/2005 με κατάθεση του ποσού των 70.000,00 € προερχόμενο από ανάληψη από το λογαριασμό της ΤΡΑΠΕΖΑΣ το οποίο αναλήφθηκε αυτούσιο στις/2006, ημερομηνία αγοράς ακινήτου.

ΤΡΑΠΕΖΑ .-.

1. Λογαριασμός

Στο extrait του συγκεκριμένου λογαριασμού περιλαμβάνονται κινήσεις που αφορούν κυρίως σε αγοραπωλησίες μετοχών - αμοιβαίων κεφαλαίων.

Κατόπιν της περαιτέρω επεξεργασίας των λογαριασμών του προσφεύγοντος από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., με την καταγραφή ανά έτος του συνόλου των κινήσεων (αναλήψεις-καταθέσεις) που πραγματοποιήθηκαν, ώστε να αποκλεισθούν οι μεταφορές χρημάτων από λογαριασμούς σε λογαριασμούς ή ανακαταθέσεις ποσών, συντάχθηκε πίνακας με τις κινήσεις που χρίζουν διευκρινήσεων, ο οποίος επιδόθηκε στον προσφεύγοντα με την αριθμό πρωτ./19-11-2012 κλήση από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. για παροχή διευκρινήσεων. Το περιεχόμενο του πίνακα με τις κινήσεις που χρίζουν διευκρινήσεων για τα έτη 2000, 2001, 2003 και 2005 έχει ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2000

α/α	Συναλλαγή	Καταθέτης	Τράπεζα	Ημερ.Συν/γής	Ποσό δρχ.
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	10/01/2000	259.164

2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	10/01/2000	2.000.000
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	12/01/2000	200.000
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	 από .....	.....	23/03/2000	3.000.000
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	03/04/2000	150.000
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	14/04/2000	1.000.000
7	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	... από .....	.....	17/04/2000	5.000.000
8	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	24/04/2000	500.000
9	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	22/05/2000	100.000
10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	25/05/2000	450.000
11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	25/08/2000	800.000
12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	06/09/2000	5.750
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					13.464.914

ΧΡΗΣΗ 2001

α/α	Συναλλαγή	Καταθέτης	Τράπεζα	Ημερ.Συν/γής	Ποσό δρχ.
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	12/01/2001	176.345
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	17/01/2001	980.000
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	08/02/2001	900.000
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	28/02/2001	900.000
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	18/04/2001	1.150.000
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	10/05/2001	900.000
7	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	30/05/2001	2.000.000
8	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	28/06/2001	322.500
9	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	17/09/2001	800.000
10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	29/11/2001	260.000
11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	04/12/2001	4.000.000
12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	04/12/2001	6.400.000
13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... .....	.....	06/12/2001	4.000.000
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ					22.788.845

ΧΡΗΣΗ 2003

α/α	Συναλλαγή	Καταθέτης	Τράπεζα	Ημερ.Συν/γής	Ποσό €
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα..... ....	.....	24/11/2003	60.000,00

2	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓ/ΣΜΟ	ΣΕ.....	09/12/2003	27.542,00
---	---------	---------------------	---------	------------	-----------

ΧΡΗΣΗ 2005

α/α	Συναλλαγή	Καταθέτης	Τράπεζα	Ημερ.Συν/γής	Ποσό €
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	0 ίδιος από το κατ/μα .....	.....	19/01/2005	28.400,00
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		.....	12/08/2005	70.000,00
3	ΑΝΑΛΗΨΗ		.....	12/08/2005	74.698,07

Στη συνέχεια η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., με την παραπάνω έκθεση ελέγχου εισοδήματος ενημέρωσε την Δ.Ο.Υ. ότι από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι κατά τα έτη 2000-2001, 2003, 2005 και 2007 κατατίθενται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς χρηματικά ποσά, τα οποία δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Συνολικά, κατά τα έτη 2000-2008 κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς χρηματικά ποσά που υπερβαίνουν τα εισοδήματά του κατά το ποσό των 115.080,11 ευρώ.

Η διαφορά του φόρου που προέκυψε με βάση την πληροφοριακή έκθεση της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στις χρήσεις 2000, 2001, 2003 και 2005 οφείλεται σε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, υπό τη μορφή πρωτογενών καταθέσεων ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΛΕΟΝ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΠΟΣΩΝ ΓΙΑ ΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΜΕΙΟΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
2000	32.743,79	23.963,62	56.707,41	39.929,42	27.602,87	67.532,29	-10.824,88
2001	34.102,58	43.193,57	77.296,15	41.582,14	79.697,86	121.280,00	-43.983,85
2002	40.922,56	45.516,90	86.439,46	21.548,02	60.081,10	81.629,12	4.810,34
2003	57.973,22	4.000,00	61.973,22	49.260,08	84.659,61	133.919,69	-67.136,13
2004	126.697,41	114.909,35	241.606,76	85.614,41	143.528,79	229.143,20	12.463,56
2005	47.615,21	103.472,10	151.087,31	37.245,11	135.766,51	173.011,62	-9.460,75
2006	96.974,03	97.600,00	194.574,03	78.653,91	82.354,71	161.008,62	33.565,41
2007	52.150,15	10.993,97	63.144,12	38.182,41	41.015,69	79.198,10	17.511,43
2008	51.302,11		51.302,11	46.761,21	43.213,84	89.975,05	-21.161,51

Τις παραπάνω αποκλίσεις μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος και του συνόλου των καταθέσεων της πληροφοριακής έκθεσης της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., τις συμπεριέλαβε και ο έλεγχος στο με αριθμό-2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις .../2016.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων επί του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε, αναγνώρισε

επιπλέον ποσό ύψους 2.347,76 € στη χρήση 2000 και ποσό ύψους 3.374,91 € στη χρήση 2001 ως ανακατάθεση και η απόκλιση διαμορφώθηκε στη χρήση 2000 σε 8.477,12 € και στη χρήση 2001 σε 40.608,94 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις ένδικες χρήσεις 2000, 2001, 2003 και 2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994
- 2) Μη νόμιμος ο διενεργηθείς έλεγχος φόρου εισοδήματος των επίδικων χρήσεων, ελλείπει «νέων, συμπληρωματικών» στοιχείων κατά την έννοια του άρθρ. 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994
- 3) Μη νόμιμη η αναδρομική εφαρμογή του αρθρ. 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 περί προσαύξησης περιουσίας
- 4) Μη νόμιμη απόρριψη της επικληθείσας και αποδειχθείσας Ανάλωσης Κεφαλαίου (διαθεσίμου εισοδήματος) προηγούμενων ετών (χρήσεων 1994-1999)
- 5) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των αρθρ. 16, 17 και 19 ν. 2238/1994 – Μη νόμιμη «σωρευτική» αφαίρεση τόσο των τεκμαρτών όσο και των πραγματικών δαπανών κατά τα ελεγχόμενα έτη
- 6) Εσφαλμένος υπολογισμός/διαμόρφωση του ύψους των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων και των φερόμενων ως μη δικαιολογημένων διαφορών - Αντιστροφή του βάρους απόδειξης & ελλειπίες και αντιφατικές αιτιολογίες (έλλειψη νόμιμης βάσης).

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ότι δεν είναι νόμιμος ο διενεργηθείς έλεγχος φόρου εισοδήματος των επίδικων χρήσεων, ελλείπει «νέων, συμπληρωματικών» στοιχείων κατά την έννοια του άρθρ. 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*»

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για*

φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) **από συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258), (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006).

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

-Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή

συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει 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...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 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. ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ.-/.....-2013 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των αριθμ./2012 και .../2013 εντολών της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ και της με αριθ. ΣΤ05/...../2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Εν προκειμένω το αντικείμενο του ελέγχου είναι η αξιοποίηση της διαβιβασθείσας πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. με βάση την οποία αποδεικνύεται η ανακριβής υποβολή των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν είναι νόμιμη η αναδρομική εφαρμογή του αρθρ. 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 περί προσαύξησης περιουσίας

Επειδή, με την παρ 3 του άρθρου 15 ορίζεται ότι: «3. Στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') προστίθεται εδάφιο ως εξής: Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 της ΠΟΛ. 1095/2011, η οποία αναφέρεται στην ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα

έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣτΕ 1897/2016).

Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη νόμιμης απόρριψης της επικληθείσας και αποδειχθείσας Ανάλωσης Κεφαλαίου και της εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων των αρθρ. 16, 17 και 19 ν. 2238/1994

Επειδή, στο άρθρο 19 (Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής) του ΚΦΕ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17 προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει..... Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β, γ, δ και στ και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17 (εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου).

Επειδή, στην στην ΠΟΛ 1076/26.03.2015 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος....Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. ..ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015/5.11.2015 διευκρινίζονται τα ακόλουθα: Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, **η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.**

Συνεπώς με βάση τα παραπάνω εκτεθέντα η ανάλωση κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία για τον περιορισμό ή την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων προκειμένου να υπολογίσει η φορολογική αρχή ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε τα προηγούμενα απέμεινε προκειμένου να καλύψει τη διαφορά του δηλωθέντος εισοδήματος και των δαπανών του υπό κρίση έτους και συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν φορολογήθηκε για προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων κατά τα κρινόμενα έτη.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του εσφαλμένου υπολογισμού του ύψους των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων και των φερόμενων ως μη δικαιολογημένων διαφορών λόγω ελλειπούς και αντιφατικής αιτιολογίας– Μη νόμιμη «σωρευτική» αφαίρεση τόσο των τεκμαρτών όσο και των πραγματικών δαπανών κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2001 έως 2007), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 (αντίστοιχη η παράγραφος 3 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955), όπως αυτή ίσχυε πριν από το ν. 3888/2010, ότι «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94, «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών

λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. **3.** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.** **4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης

και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015)

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) «...*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου....*».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα εξής: «*Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να **τεκμηριώνεται επαρκώς**, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. 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».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με βάση την απόφαση του ΣτΕ 772/2015 «Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προκειμένου να υπολογίσει ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη απέμεινε και αναλώθηκε κατά το κρινόμενο εκάστοτε οικονομικό έτος, καλύπτοντας τη σχετική διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος και τεκμαρτών δαπανών, λαμβάνει υπόψη, κατ' αρχήν, τις κατά το νόμο ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες, εκτός αν ισχυρισθεί και αποδείξει ότι οι δαπάνες, στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος (πραγματικές δαπάνες), ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες τεκμαρτές δαπάνες, οπότε λαμβάνει υπόψη τις πραγματικές (βλ. ΣτΕ 3827/1990 7μελ., ΣτΕ 3422/1994, ΣτΕ 1110/1992, ΣτΕ 2188/1995), μη υφισταμένης ως προς τούτο δεσμεύσεως από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων» (βλ. ΣτΕ 847/2008 7μελ., ΣτΕ 1144/2008).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ./2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** – Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, **εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας**, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους, ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας.

Επειδή, στην προκειμένη υπόθεση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει προηγούμενο χρηματικό υπόλοιπο το οποίο να μεταφέρεται την 01/01/2000.

Επίσης **δεν προκύπτουν διαθέσιμα υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών στις 31/12 εκάστου κρινόμενου έτους** τόσο από την πληροφοριακή έκθεση της ΕΔΕΥΘ, όσο και από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Επιπλέον στις συνταχθείσες εκθέσεις προκύπτουν **μόνο σωρευτικές κινήσεις για αναλήψεις και καταθέσεις για χρονικά διαστήματα από τρεις μήνες μέχρι και δεκαοκτώ μήνες** και συνεπεία τούτου υπάρχει **αδυναμία αξιολόγησης της κάθε επιμέρους κίνησης (ανάληψης/κατάθεσης)** των τραπεζικών λογ/σμών, πράγμα που είναι απαραίτητο για την αυτοτελή αξιολόγηση, ελεγκτικά, της κάθε κίνησης λογαριασμού.

ΧΡΗΣΗ 2000

Συνολικές ετήσιες καταθέσεις στην ΤΡΑΠΕΖΑ στον λογαριασμό στη χρήση 2000 (σελ 12 έκθεσης), 13.464.914 δρχ. (39.515,52 €). Συνολικές αναλήψεις μετρητών: α) από τον λογαριασμό με αριθ. της ΤΡΑΠΕΖΑ από/2000 έως/2000 2.897.525 δρχ. (σελ 20 έκθεσης) και β) από το λογαριασμό με αριθ. της ΤΡΑΠΕΖΑΣ/2000 έως/2000 5.082.805 δρχ. (προσκομίστηκαν τα extrait της τράπεζας). Συνολικό δηλωθέν εισόδημα στη χρήση βάσει δήλωσης 11.157.466 δρχ. πλέον έσοδα από πώληση μετοχών 5.312.200 δρχ. (...../2000-...../2000 σελ 20 έκθεσης), πλέον πιστωτικοί τόκοι 26.970 δρχ., (30/06/2000-29/12/2000 σελ 20 έκθεσης), σύνολο διαθέσιμου εισοδήματος 16.496.636 δρχ. (48.412,72€). Σύνολο δαπανών (πραγματικών και τεκμαρτών) στη χρήση 13.562.185 δρχ. (8.500.000 δρχ. αγορά χρεογράφων

βάσει δήλωσης, πλέον 3.412.185 δρχ. για αγορά μετοχών στις/2000 μέσω του με αριθ. λογ/σμού της ΤΡΑΠΕΖΑΣ σελ. 20 της έκθεσης, πλέον 1.650.000 δρχ. το τεκμήριο του αυτοκινήτου), που καλύπτονται από το συνολικό εισόδημα. Συνεπώς στη χρήση 2000 το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος καλύπτει το σύνολο των καταθέσεων στον με αριθ. λογ/σμό της ΤΡΑΠΕΖΑ όπως παρατίθεται στους παρακάτω πίνακες:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2000	
Δαπάνες αγοράς χρεογράφων	8.500.000 δρχ.
Δαπάνες αγοράς μετοχών	3.412.185 δρχ.
Τεκμήριο ΙΧ αυτοκινήτου	1.650.000 δρχ.
Σύνολο δαπανών χρήσης	13.562.185 δρχ.

ΧΡΗΣΗ 2000 ΔΡΧ.							
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣ ΤΟΚΟΙ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΓΟΡΑ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΔΡΧ
11.157.466	5.339.170	16.496.636	1.650.000	11.912.185	13.562.185	13.464.914	0,00

ΧΡΗΣΗ 2001

Συνολικές ετήσιες καταθέσεις στην ΤΡΑΠΕΖΑ στον λογαριασμό στη χρήση 2001 (σελ 12-13 έκθεσης), 22.788.845 δρχ. (66.878,49€). Συνολικές αναλήψεις μετρητών: α) από τον λογαριασμό με αριθ. της ΤΡΑΠΕΖΑ από/2001 έως/2001 15.384.931 δρχ. (σελ 20 της έκθεσης), και β) από το λογαριασμό με αριθ. της ΤΡΑΠΕΖΑΣ 11/01/2001 έως/2001 3.732.865 δρχ. (προσκομίστηκαν τα extrait της τράπεζας).

Συνολικό δηλωθέν εισόδημα στη χρήση βάσει δήλωσης 11.620.454 δρχ. πλέον έσοδα από πώληση μετοχών 6.414.121 δρχ., (20/02/2001-07/11/2001σελ 20 της έκθεσης) πλέον τόκοι καταθέσεων 35.009 δρχ.(σελ 20 της έκθεσης) σύνολο διαθέσιμου εισοδήματος 18.069.584 δρχ. Σύνολο δαπανών (πραγματικών και τεκμαρτών) στη χρήση 16.415.699 δρχ. (τεκμήριο ΙΧ αυτοκινήτου 1.237.500 δρχ. πλέον αγορά μετοχών 6.605.010 δρχ. (15/01/2001-02/11/2001 σελ 20 έκθεσης πλέον αγορά ακινήτου αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας 7.755.480 δρχ. βάσει του με αριθμό1...../.....-2001συμβολαίου αγοραπωλησίας του Συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης πλέον εξόδων μεταβίβασης 143.426 δρχ. πλέον εξόφληση δανείου 674.283 δρχ. (σελ 20 έκθεσης) που καλύπτονται από το συνολικό εισόδημα. Συνεπώς στη χρήση 2001 προκύπτει διαφορά του διαθέσιμου εισοδήματος και του συνόλου των καταθέσεων κατά το ποσό των 4.719.261 δρχ., που συνιστά προσαύξηση περιουσίας ποσού 4.719.261 δρχ. (13.849,63 €). Η διαφορά του διαθέσιμου

εισοδήματος του προσφεύγοντος και των συνολικών του καταθέσεων στον με αριθ. λογ/σμό της ΤΡΑΠΕΖΑ παρατίθεται στους παρακάτω πίνακες:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2001	
Δαπάνες αγοράς μετοχών	6.605.010 δρχ.
Δαπάνες αγοράς ακινήτου	7.898.906 δρχ.
Εξόφληση δανείου	674.283 δρχ.
Τεκμήριο ΙΧ αυτοκινήτου	1.237.500 δρχ.
Σύνολο δαπανών χρήσης	16.415.699 δρχ.

ΧΡΗΣΗ 2001 ΔΡΧ.							
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣ ΤΟΚΟΙ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΓΟΡΑ ΜΕΤΟΧΩΝ- ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ- ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΔΡΧ
11.620.454	6.449.130	18.069.584	1.237.500	15.178.199	16.415.699	22.788.845	-4.719.261

ΧΡΗΣΗ 2003

Κατάθεση μετρητών στην ΤΡΑΠΕΖΑ στον λογαριασμό στις2003 ποσού 60.000,00 € (σελ 13 και 21 της έκθεσης). Συνολικό δηλωθέν εισόδημα στη χρήση βάσει δήλωσης 35.227,86 € πλέον έσοδα από πώληση ακινήτου αντικειμενικού προσδιορισμού 22.725,36 € (αριθ. συμβολαίου αγοραπωλησίας 1.720/19-04-2003 του Συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης . .) πλέον τόκοι πιστωτικοί 132,63 € (σελ 21 της έκθεσης). Στο παραπάνω συμβόλαιο αναγράφεται ότι το τίμημα εξοφλήθηκε με μετρητά. Συνολικό διαθέσιμο εισόδημα στη χρήση 58.085,85 €.

Από την επεξεργασία του παραπάνω τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει αγορά ΙΧ αυτοκινήτου και εξόφληση μέσω του με αριθ. λογ/σμού της ΤΡΑΠΕΖΑΣ (μεταφορά σε λογ/σμό ποσού 27.542,00 € στις 09/12/2003 και αιτιολογία αγορά ΙΧ αυτοκινήτου σελ 21 της έκθεσης), καθώς και συνολικές αναλήψεις μετρητών από 09/01/2002 έως και 29/10/2003 ποσού ύψους 53.756,90€ (σελ 21 της έκθεσης) από τον με αριθ. λογ/σμό της ΤΡΑΠΕΖΑΣ Σύνολο δαπανών (πραγματικών και τεκμαρτών) στη χρήση 30.442,00 € (αγορά ΙΧ αυτοκινήτου αξίας 27.542,00 € πλέον τεκμήριο διαβίωσης της χρήσης 2.900,00 €) που καλύπτονται από το συνολικό διαθέσιμο εισόδημα.

Από τον έλεγχο δεν προκύπτει αγορά άλλων κινητών ή ακινήτων μεγάλης αξίας. Δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο άλλη αγορά μεγάλης αξίας στη χρήση, θεωρείται ότι από την κατάθεση των 60.000,00 € σε μετρητά, ποσό 22.725,36 € προέρχεται από την παραπάνω πώληση του ακινήτου και πιθανόν το επιπλέον ποσό πέρα από το τίμημα να προέρχεται από

επανακατάθεση λόγω των συνολικών αναλήψεων ποσού 53.756,90 € στα έτη 2002-2003, επειδή δεν διευκρινίζεται στην έκθεση ελέγχου που δαπανήθηκε το παραπάνω ποσό.

Συνεπώς το υπόλοιπο ποσό κατάθεσης ύψους 37.274,64 € (60.000,00- 22.725,36) είναι μικρότερο του δηλωθέντος εισοδήματος και επομένως στη χρήση 2003 το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος καλύπτει το σύνολο των καταθέσεων στον με αριθ. λογ/σμό της ΤΡΑΠΕΖΑ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003	
Δαπάνες αγοράς ΙΧ αυτοκινήτου	27.542,00 €
Τεκμήριο διαβίωσης	2.900,00 €
Σύνολο δαπανών χρήσης	30.442,00 €

ΧΡΗΣΗ 2003 ΕΥΡΩ							
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ-ΚΑΙ ΠΙΣ ΤΟΚΟΙ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΓΟΡΑ ΙΧ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
35.227,86	22.857,99	58.085,85	2.900,00	27.542,00	30.442,00	60.000,00	0,00

ΧΡΗΣΗ 2005

Ανάληψη μετρητών από τον προσφεύγοντα ύψους 151.000,00 € από τον με αριθ. λογαριασμό 5227-003046-276 της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ στις 19/11/2004 (σελ 21 της έκθεσης). Την ίδια ημερομηνία ο προσφεύγων προέβει σε αγορά ακινήτου (οικοπέδου) αντικειμενικής αξίας 42.587,76 € βάσει του με αριθ. 22.328/19-11-2004 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης

Από τον έλεγχο δεν αναφέρεται ότι προέκυψε μεγαλύτερο τίμημα από την αντικειμενική αξία του ακινήτου. Σύνολο δαπανών αγοραπωλησίας 46.790,65 € (42.587,76 € αξία ακινήτου + 3.638,89 € ΦΜΑ + 564,00 € αμοιβή συμβολαιογράφου). Στις 23/11/2004 γίνεται κατάθεση μετρητών 18.958,94 €, στις 25/11/2004 κατάθεση μετρητών ύψους 3.350,00 € και στις 14/12/2004 κατάθεση μετρητών ύψους 28.400,00 €(σελ 21 της έκθεσης).

Από το ποσό της ανάληψης των 151.000,00 € ο προσφεύγων χρησιμοποίησε στη χρήση 2004 ποσό ύψους 97.499,59 € για αγορά και επανακαταθέσεις. Υπόλοιπο διαθέσιμο εισόδημα για επανακατάθεση στη χρήση 2005 ύψους 53.500,41€.

Συνολικό δηλωθέν εισόδημα στη χρήση 2005 βάσει δήλωσης 47.615,21 € πλέον έσοδα από τόκους καταθέσεων ύψους 366,12 €(σελ 21 της έκθεσης). Συνολικό διαθέσιμο εισόδημα στη χρήση 47.981,33 €. Σύνολο δαπανών (πραγματικών και τεκμαρτών) στη χρήση 20.500,00 €(τεκμήριο ΙΧ αυτοκινήτου) που καλύπτονται από το συνολικό εισόδημα.

Στις/2005 προκύπτει κατάθεση μετρητών ύψους 28.400,00 € στον με αριθ. λογαριασμό της ΤΡΑΠΕΖΑΣ (σελ 21 της έκθεσης). Συνεπώς στη χρήση 2005 το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος καλύπτει το σύνολο των καταθέσεων στον με αριθ. λογ/σμό της ΤΡΑΠΕΖΑ όπως παρατίθεται στους παρακάτω πίνακες:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2005	
Τεκμήριο ΙΧ αυτοκινήτου	20.500,00 €
Σύνολο δαπανών χρήσης	20.500,00 €

ΧΡΗΣΗ 2005 ΕΥΡΩ							
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΙΣΤΩΤ. ΤΟΚΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΤΕΚΜΑΡΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
47.615,21	366,12	47.981,33	20.500,00		20.500,00	28.400,00	0,00

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, η αρχή της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου απαιτούν σαφή διατύπωση, διότι σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή υφίσταται αμφιβολία περί της ύπαρξης φορολογικού βάρους, επικρατεί η αρχή *in dubio contra fiscum*.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς ως προς την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, υπό τη μορφή πρωτογενών καταθέσεων, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.... . του» – Α.Φ.Μ. και:

1) την τροποποίηση της παρακάτω πράξης:

α) Της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2002 λόγω προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, υπό τη μορφή πρωτογενών καταθέσεων ποσού 4.719.261 δρχ. (13.849,63 €) βάσει του άρθρου 48 παρ 3 του ν. 2238/1994.

2) την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

α) της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001,

β) της με αριθμό ...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004,

γ) της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 ως ακολούθως:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΔΡΧ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΡΧ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΡΧ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	9.328.399	23.165.892	14.047.660	4.719.261
Φόρος που αναλογεί	1.848.060	7.536.030	3.735.764	1.887.704
Μειώσεις από το φόρο	45.000	45.000	45.000	
Φόρος που αναλογεί & συμπλ.	1.803.060	7.491.030	3.690.764	1.887.704
Φόρος που παρακρατήθηκε	1.524.113	1.524.113	1.524.113	
Χρεωστικό ποσό (κύριος φόρος)	278.947	5.966.917	2.166.651	1.887.704
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%		6.825.563	2.265.245	2.265.245
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	278.947	12.792.480	4.431.896	4.152.949
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	12.187,67 €			

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2000 – 31/12/2000	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή με την παρούσα απόφαση	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή με την παρούσα απόφαση	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή με την παρούσα απόφαση	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.