



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11 / 01 / 2017

Αριθμός Απόφασης **186**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : 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:**, μέλος Ν.Π, κατοίκου, επί της οδού αριθ., τ.κ, κατά των από **.../07/2016** και με αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2006, 2007 και 2008** αντίστοιχα, καθώς και των από **.../07/2016** και αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** των ετών **2005, 2006 και 2007** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και τις από **.../12/2015** εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και **Κ.Ν.Τ.Χ** της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων 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 **21/07/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπό στοιχεία ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ./...-10-2012 **παραγγελία** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ανετέθη στον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης (Π.Δ.) Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασως προς διακρίβωση ενδεχομένως διαπράξεως αξιοποιώνων πράξεων οικονομικής φύσεως εγκλημάτων (ν.2523/1997 και ν.3691/2008), βάσει των πληροφοριών που αποτυπώνονται σε φορητή μονάδα αποθηκεύσεως (USB) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και διαβιβάστηκε στην ανωτέρω υπηρεσία με την ως άνω παραγγελία. Μεταξύ των φυσικών προσώπων που αναφέρονται στον ως άνω οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) και ταυτοποιήθηκε ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου τους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

Περαιτέρω, με την υπό στοιχεία **Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Λ.Λ.**/...-07-2014 **παραγγελία** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ανετέθη στον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, η διενέργεια περαιτέρω προκαταρκτικής εξέτασης προς εξακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν.2523/1997 και ν. 3691/2008). Σε εκτέλεση της ως άνω παραγγελίας, εκδόθηκε η υπ' αριθ. **/0/1119/ ...-08-2014** Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, για τον προσφεύγοντα, και πραγματοποιήθηκε Μερικός Έλεγχος γραφείου για τον προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών **2006, 2007 και 2008** και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιλαμβάνονται σε ψηφιακό δίσκο (CD) του ΣΔΟΕ/ ΠΔ Αττικής, που παραλήφθηκε από το Γραφείο του κ. Εισαγγελέως Οικονομικού Εγκλήματος με την από .../07/2014 έκθεση παράδοσης – παραλαβής, που διατηρούσε ο προσφεύγων ατομικά ή ως συνδικαιούχος με οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα, σε Ελληνικά Πιστωτικά Ιδρύματα καθώς και στην της , προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών και λήξη ή ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2005 έως 31/12/2007. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του και δεν προκύπτει η αιτία τους, όταν και όπου αναγράφεται, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα απαντητικά υπομνήματα του προσφεύγοντα, η φορολογική Αρχή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, αναγράφεται στην από .../12/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας και εισόδημα από ακίνητα** στον προσφεύγοντα, τα αποτελέσματα δε του ελέγχου ανά οικονομικό έτος ανέρχονται:

Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Προσαύξηση Περιουσίας	Εισόδημα από Ακίνητα
2006	2005	261.670,00 €	
2007	2006	664.186,00 €	7.920,00 €
2008	2007	358.752,01 €	
Σ ύ ν ο λ ο		1.284.608,01 €	7.920,00 €

Αναλυτικά οι καταλογισθείσες ως πρωτογενείς καταθέσεις έχουν ως εξής:

Έτος	Τρά- πεζα	Λογαριασμός		Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσά Καταθέσεων	
		Αριθμός	Αιτιολογία		Προσαύξηση Περιουσίας	Ακαθ. Εισόδημα από Ενοίκια
2005				23/03/2005	170.000,00	
2005				05/05/2005	70.000,00	
2005				23/05/2005	21.670,00	
2006				20/01/2006	30.000,00	
2006				08/03/2006		1.760,00
2006				03/04/2006		1.760,00
2006				05/04/2006	16.200,00	
2006				02/05/2006		1.760,00
2006				01/06/2006		1.760,00
2006				03/07/2006		1.760,00
2006				07/08/2006	10.000,00	
2006				08/08/2006	2.986,00	
2006				15/11/2006	100.000,00	
2006				14/12/2006	505.000,00	
2007				06/02/2007	5.900,00	
2007				20/02/2007	30.000,00	
2007				03/05/2007	21.452,00	
2007				01/08/2007	300.000,00	
2007				24/10/2007	1.400,01	
Σύνολα					1.284.608,01 €	8.800,00 €

Επιπλέον, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, προέκυψε ότι ορισμένες καταθέσεις αφορούσαν επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων από συγγενικά του πρόσωπα, οι οποίες είχαν τα χαρακτηριστικά των **άτυπων δανειακών συμβάσεων** μεταξύ ιδιωτών και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 1 περ. α'** του **Κ.Ν.Τ.Χ** οφείλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου **3%** πλέον εισφοράς **ΟΓΑ 20%** επί του χαρτοσήμου. Ειδικότερα κατά έτος διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Έτος Φορολογίας	Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	Χαρτόσημο άρθρου 13 § 1α ΚΝΤΧ (3%)	ΟΓΑ επί χαρ/μου	Σύνολα
2005	15.000,00 €	450,00 €	90,00 €	540,00 €
2006	580.000,00 €	17.400,00 €	3.480,00 €	20.880,00 €
2007	50.000,00 €	1.500,00 €	300,00 €	1.800,00 €
Σύνολα	645.000,00 €	19.350,00 €	3.870,00 €	23.220,00 €

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

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος Φορολογίας	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολ. ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	/07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2005	97.775,03 €	117.324,70 €	215.099,73 €	ΑΧΚΑΤΒ
2	/07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2006	261.446,60 €	313.735,92 €	575.182,52 €	ΑΧΚΑΤΒ
3	/07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2007	132.284,52 €	158.741,43 €	291.025,95 €	ΑΧΚΑΤΒ
4	/07/2016	Τέλη Χαρτοσήμου	2005	540,00 €	648,00 €	1.188,00 €	ΑΧΚΑΤΒ
5	/07/2016	Τέλη Χαρτοσήμου	2006	20.880,00 €	25.056,00 €	45.936,00 €	ΑΧΚΑΤΒ
6	/07/2016	Τέλη Χαρτοσήμου	2007	1.800,00 €	2.160,00 €	3.960,00 €	ΑΧΚΑΤΒ
Σύνολα				514.726,15 €	617.666,05 €	1.132.392,20 €	

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

1. Οι ελεγχόμενες χρήσεις 2005 - 2007, έχουν υποπέσει σε **παραγραφή**,
2. Παραβίαση της αρχής της **νομιμότητας του φόρου**,
3. Μη επιτρεπτή **αναδρομική εφαρμογή** από τη Φορολογική Αρχή της διατάξεως του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010 περί «προσαυξήσεως περιουσίας»,
4. Μη νόμιμη η **αντιστροφή του βάρους της απόδειξης** από τη φορολογική Διοίκηση

5. Αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου **63** του ν. **4174/2013**,
6. Έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/10 για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2005 – 2008, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση στη συνέχεια της παρούσας,

Περαιτέρω ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας **νέα στοιχεία**, με το υπ' αριθμ. **ΕΙ 2016ΕΜΠ/...-12-2016 υπόμνημά του**, και συγκεκριμένα υπέβαλε:

- ✓ Το από 18-11-2004 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Αναγνώρισης Χρέους μεταξύ της συζύγου του και της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Διαχειριστή αυτής, κ., (σχετ. 1α)
- ✓ Την υπ' αριθμ. ***211 εγγυητική επιστολή της η οποία δόθηκε από την προαναφερθείσα εταιρεία προς την σύζυγό του προς εξασφάλιση της εμπρόθεσμης καταβολής του ποσού των 70.000,00€ (σχ. 1β)
- ✓ Την υπ' αριθμ. ****757-3 επιταγή της , με ημερομηνία 04-05-2005, εκδοθείσα εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», της οποίας εμφανίζεται η οπισθογράφηση (σχ. 1δ, σελ. 2),
- ✓ Το από 05-05-2005 αποδεικτικό καταθέσεως της ανωτέρω επιταγής στον υπ' αριθμ. ****2722 λογαριασμό της Τραπέζης (σχετ. 1γ)
- ✓ Τραπεζικά παραστατικά καταβολής των ποσών 100.000€ και 505.000€, εκ των οποίων το πρώτο συνιστά μεταφορά από την εταιρεία με την επωνυμία «ΥΡ Υ.....», που μεσολάβησε, στην περαιτέρω πώληση του σκάφους, το δε δεύτερο στην κατάθεση της υπ' αριθμ. ****7803 επιταγής της , (σχετ. 2α, σελ. 8)
- ✓ Την υπ' αριθμ. ****50-00-0/14-07-2005 Σύμβαση Χρηματοδοτικής Μισθώσεως (Leasing) μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED» και της εταιρείας με την επωνυμία «..... D' AZUR», ποσού 4.800.000€, (σχετ. 2β, σελ. 17)
- ✓ Την υπ' αριθμ. Εγγυητική Επιστολή (Letter of Guarantee) της , η οποία δόθηκε στην «..... D' AZUR» στο πλαίσιο της ανωτέρω Συμβάσεως (σχετ. 2γ, σελ. 1),
- ✓ Την από 27-07-2005 Εξουσιοδότηση (Procura) της εταιρείας με την επωνυμία «..... D' AZUR» προς τον προσφεύγοντα να διοικεί, να λειτουργεί, να διατηρεί και να χρησιμοποιεί το εν λόγω σκάφος ως κυβερνήτης (σχετ. 2δ, σελ. 3)
- ✓ Το από 23-06-2005 Πιστοποιητικό Συστάσεως (Certificate of Incorporation) της εταιρείας την επωνυμία «..... LIMITED» (σχετ. 2ε, σελ. 1)
- ✓ Το υπ' αριθμ. .../2005 Δελτίο Κινήσεως Πλοίου Αναψυχής (σχετ. 2στ, σελ. 1)
- ✓ Το με αριθμό αναφοράς *** Μήνυμα Swift της , από το οποίο προκύπτει η αποστολή προς την «..... D' AZUR» ποσού 424.000€ (σχετ. 2ζ),
- ✓ Την από 18-07-2005 επιστολή του προς την ως άνω τράπεζα (σχετ. 2η, σελ. 2)
- ✓ Το από 19-10-2006 Συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντα και του κ. (σχετ. 2θ)
- ✓ Την από 27-11-06 επιστολή του αγοραστή, κ., προς τον κ. (σχετ. 2ι)
- ✓ Το από 09-11-2006 Συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας «..... LIMITED», ως πωλήτριας, της εταιρείας «..... LTD», ως αγοράστριας, και της εταιρείας «..... INTERNATIONAL», ως μεσίτριας στην πώληση (σχετ. 2ια, σελ. 4),
- ✓ Το από 13-12-2006 Πρωτόκολλο Παραδόσεως και Αποδοχής των Εγγράφων Κλεισίματος αναφορικά με την πώληση της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED» προς τον κ. (σχετ. 2ιβ, σελ. 2)
- ✓ Την από 19-01-2007 επιστολή της (σχετ. 2ιγ, σελ. 1)
- ✓ Την από 01/08/2007 εντολή, καθώς και του σχετικού Swift της ποσού των 300.000€, από την εταιρεία «..... SERVICES CORP», προς τον προσφεύγοντα (σχετ. 3α, σελ. 2)
- ✓ Τα έγγραφα ανοίγματος τραπεζικού λογαριασμού της ανωτέρω εταιρείας στην (σχετ. 3β, σελ. 13),
- ✓ Τη Δήλωση Απόδοσης Έκτακτης Εισφοράς στα Πλοία Αναψυχής οικονομικού έτους 2010, στην οποία περιλαμβάνεται το ανωτέρω σκάφος (σχετ. 3γ, σελ. 2)
- ✓ Την υπ' αριθμ. ****467-7 επιταγή της με ημερομηνία 05-03-2007, ποσού 210.000€, εκδοθείσα εις διαταγήν της εταιρείας «..... SERVICES CORP» (σχετ. 3δ σελ. 1),
- ✓ Τραπεζικό παραστατικό καταβολής ποσού 300.000€ στις 07-03-2007, από την εταιρεία «..... SERVICES CORP» προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... S.R.L.», (σχετ. 3ε, σελ. 2)
- ✓ Αναφορά δοκιμής σταθερότητας του ανωτέρω σκάφους από την κατασκευάστρια εταιρεία με την επωνυμία «..... S.R.L.» (σχετ. 3στ, σελ. 1),
- ✓ Την υπ' αριθμ. ****00003 Εγγυητική Επιστολή της , ποσού 500.000€, υπέρ της εταιρείας με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», προς την κατασκευάστρια εταιρεία με την επωνυμία «..... S.R.L.» (σχετ. 3ζ, σελ. 1),

Επειδή, ως αναφέρεται στην από 19/09/2016 Έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του ΚΕ-ΦΟΜΕΠ, αλλά και όπως προκύπτει και από την ίδια την ενδικοφανή προσφυγή και το υποβληθέν υπόμνημα στην υπηρεσία μας, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της

η ως άνω φορολογική αρχή κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από 21/12/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος,

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από την υπηρεσία μας κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις καθότι τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είχαν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά την σύνταξη της από 21/12/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με την υπ' αριθμ. **123-12-2016 Απόφαση** ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας **ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**, την οποία διαβιβάσαμε με το με αριθ. πρωτ. **ΕΞ2016 ΕΜΠ/...-12-2016** έγγραφο, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία, να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμα της.

Η ανωτέρω υπηρεσία, διενήργησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, και με το υπ' αριθμ./...-**01-2007** έγγραφό της, το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. **ΕΙ 2017ΕΜΠ/...-01-2017** από την υπηρεσία μας, μας διαβίβασε την από .../01/2017 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με την οποία **διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου** όπως κατά περίπτωση αναφέρονται στη συνέχεια της παρούσας.

1. Επί του ισχυρισμού που αφορά την παραγραφή των χρήσεων 2005 - 2007

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες χρήσεις 2005, 2006 και 2007 έχουν υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/1994 και 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013, χωρίς αυτές να καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου 22§1 του Ν. 4203/2013. Άλλως ειπείν, κατά την 1/1/2014 έχουν παραγραφεί οι χρήσεις μέχρι και το 2007, εφόσον γι' αυτές δεν υφίσταται διοικητική συνδρομή ή δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο εντολή ελέγχου

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, προισχύουσες 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) 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».

Επειδή με τις κατωτέρω διατάξεις **παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου** για κοινοποίηση της πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, και συγκεκριμένα:

- Με το άρθρο **18 § 2 του Ν. 4002/2011** (ΦΕΚ Α' 180) όπου 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) όπου 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*»
- 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 δι-*

καστική 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 στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. /...-10-2012 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος** με την οποία ανετέθη στον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης (Π.Δ.) Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση ενδεχομένως διαπράξεως αξιοποιώνων πράξεων οικονομικής φύσεως εγκλημάτων (ν.2523/1997 και ν.3691/2008), βάσει των πληροφοριών που αποτυπώνονται σε φορητή μονάδα αποθηκεύσεως (USB) και σε πρωτότυπο ψηφιακό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και διαβιβάσθηκε στην ανωτέρω υπηρεσία με την ως άνω παραγγελία και κατόπιν αυτών με την υπό στοιχεία **Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. /...-07-2014 παραγγελία** του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ανετέθη στον Προϊστάμενο του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π, η διενέργεια περαιτέρω προκαταρκτικής εξέτασης προς εξακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα, σε εκτέλεση δε, της ως άνω παραγγελίας, εκδόθηκε η υπ' αριθ.

Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, για τον προσφεύγοντα, προκειμένου να διενεργηθεί Μερικός Έλεγχος γραφείου για τον προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών **2006, 2007 και 2008,**

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1** του **ν. 2238/1994** και του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων, κατ' αρχήν παραγραφόταν μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης και συγκεκριμένα για τα οικ. έτη 2006, 2007 και 2008, η προθεσμία της πενταετούς παραγραφής ολοκληρωνόταν **στις 31/12/2011, 31/12/2012 και 31/12/2013** αντίστοιχα, περαιτέρω δε με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 2** του **Ν. 4002/2011**, του **Δεύτερου** άρθρου του **Ν.4098/2012**, του άρθρου **22** εδ. β' του **ν. 4203/2013** και του άρθρου **22** του **ν. 4337/2015** η παραγραφή παρατάθηκε μέχρι 31/12/2016, δίνοντας το δικαίωμα στη φορολογική αρχή να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις επιβολής φόρων, τελών και εισφορών **μέχρι την 31/12/2016**, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί, **απορρίπτεται.**

2. Επί του ισχυρισμού της παραβίασης της αρχής της νομιμότητας

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/2010, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται με το άρθρο **78 § 1 του Συντάγματος,**

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου **78 § 1** του Συντάγματος ορίζονται τα ακόλουθα: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος»

Επειδή κατ' εφαρμογή της ως άνω συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου, που επικαλείται ο προσφεύγων, θεσπίστηκε η διάταξη του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994, από την οποία προκύπτει ότι δεν πρόκειται για αναδρομική επιβολή φόρου, αλλά η ρύθμιση της διατάξεως αυτής αποτελεί θεμιτή μέθοδο εξακριβώσεως της πραγματικής φορολογικής ικανότητας, εισάγοντας μάλιστα τεκμήριο, το οποίο αφορά αφενός την ανεύρεση εκ μέρους της φορολογικής αρχής των πραγματικών εισοδημάτων του φορολογούμενου, και αφετέρου ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει (τεκμήριο μαχητό) αν η επταύξηση της περιουσίας του προέρχεται είτε από φορολογητέ-

να εισοδήματά του, είτε από απαλλασσόμενα του φόρου είτε φορολογηθέντα με διαφορετικό τρόπο και απλώς κατανέμει το βάρος της απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου, 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 την δημιουργήσαν. Τούτο δε δεν αντιβαίνει στο άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος, διότι από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων τη φορολογία εισοδημάτων και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ. ΣτΕ 1742/2013), όπως συμβαίνει και με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του Ν. 3888/10. Συνεπώς, η εν λόγω διάταξη, όχι μόνο δεν παραβιάζει την ως άνω αρχή, αλλά δίνει τη δυνατότητα στον φορολογούμενο να αποδείξει ότι η προσαύξηση της περιουσίας του δεν υπάγεται στην κατηγορία του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, (όπως προβλέπεται γενικώς στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994), αλλά ότι είτε προέρχεται από άλλη πηγή ή αιτία, είτε ότι φορολογήθηκε από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από την νομολογία (σκέψη 20 **ΣτΕ 884/2016 επταμ.**) κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 § 5 και 78 § 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015). 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 (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2527/2013, 1742/2013) και είναι μαχητά (ΣτΕ 1742/2013, 1841/2015 επταμ., 1973/2015), 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, ... Συνεπώς, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 § 5 και 78 § 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

Ως εκ τούτου το ανωτέρω ζήτημα έχει ήδη κριθεί από το **ΣτΕ** και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

3. Επί του ισχυρισμού της αναδρομικότητας του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/10

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει την αντίθεση του για την εν προκειμένω εφαρμοσθείσα διάταξη του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, στην **αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου**, και ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι εφόσον η παραπάνω διάταξη τέθηκε σε ισχύ στις 30/09/2010, η φορολογική αρχή προέβη σε μη επιτρεπτή αναδρομική εφαρμογή του εν λόγω νόμου.

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 78 § 2 του Συντάγματος ορίζονται τα ακόλουθα: «*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** 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*»

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση». Εξάλλου, ο προσφεύγων είχε δυνατότητα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα οικονομικά έτη, να δηλώσει την οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας του, προκειμένου να φορολογηθεί σε καθένα από τα έτη αυτά, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές** (σκέψη 14), επί προδικαστικών αιτημάτων «14. Επειδή, το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Σκοπός της απαγόρευσης αυτής είναι η ασφάλεια του δικαίου και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3174/2014), ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία. Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανόμενης της επαύξησης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο. Όσον αφορά το αντικείμενο του φορολογικού βάρους, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του ύψους της υποκείμενης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής). 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».

Επειδή με την ανωτέρω Απόφαση το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές** απάντησε στο προδικαστικό ερώτημα της αρχής της μη αναδρομικότητας του φόρου, ότι «Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 § 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 στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντί-

θεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Ως εκ τούτου το ανωτέρω ζήτημα έχει ήδη κριθεί από το ΣτΕ και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

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

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από τη ρητή διάταξη του άρθρου 145 § 1 του ΚΔΔ, ο θεμελιώδης δικονομικός κανόνας της απόδειξης στη διοικητική δίκη είναι ότι «κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του». Δηλαδή κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών που επικαλείται προς απόδειξη των ισχυρισμών του και παράλληλα δικαιούται (και δεν υποχρεούται) να αποδείξει την ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που επικαλείται ο αντίδικος (ανταπόδειξη). Η απόδειξη και η ανταπόδειξη πραγματοποιούνται με τη χρήση των υπό του Νόμου προβλεπόμενων και επιτρεπόμενων αποδεικτικών μέσων και επομένως, ... δεν είναι ανεκτά σε οιοδήποτε στάδιο της διοικητικής και δικαστικής διαδικασίας τεκμήρια ή κανόνες αποδείξεως που σκοπούν να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος να αποδείξει το αρνητικό γεγονός,

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

Περαιτέρω, στη σχετική **Αιτιολογική Έκθεση** του ν.3888/2010 αναφέρεται χαρακτηριστικά «... Με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα “λογίζεται”, εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.....»

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

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ.Οικ ΠΟΛ 1095/2011, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «**3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. ... 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 ο-**

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

Επειδή 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 φορολογούμενου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες,

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

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές** (σκέψη 8), «**Επειδή**, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρου 2 § 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρου 25 § 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 § 2 της **ΕΣΔΑ** και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. **ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.**). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρ-

μόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο».

Ως εκ τούτου το ανωτέρω ζήτημα έχει ήδη κριθεί από το **ΣτΕ** και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

5. Επί του ισχυρισμού της αντισυνταγματικότητας του άρθρου 63 ν. 4174/13

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτηρισμού του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο,

6. Επί του ισχυρισμού ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/10 για τις κατωτέρω τραπεζικές συναλλαγές

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94 (ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), 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**, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίνια, 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, διευκρινίστηκε ότι «... 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου» που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της, ...»

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**,

6.1. Κατάθεση της 23/03/2005 ποσού 170.000€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας την ακόλουθη πίστωση:

Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό
2005			 TRAD	23/03/2005	170.000,00 €
Σύνολο					170.000,00 €

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή, απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του,

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω ποσό αφορά τίμημα, που εισέπραξε από την πώληση ενός μικρού σκάφους αναψυχής (με ονομασία σκάφους “.....-.....”) προς την εταιρεία “..... Trading Ltd”. Το μικρό αυτό σκάφος αναψυχής είχε αγοράσει, προ του έτους 1999, το δε κόστος της αποκτήσεώς του, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, είχε ανέλθει στο ποσό των 190.847,00€, προσκομίζει δε και επικαλείται το σχετικό έμβλημα της τράπεζας, καθώς και την υπ’ αριθμ...../22-04-1999 διασάφηση εισαγωγής,

Επειδή με το υπ’ αριθμ./-01-2007 έγγραφό του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π μας απέστειλε το από .../01/2017 πόρισμά του σε απάντηση της υπ’ αριθμ. **/23-12-2016 Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την εν λόγω κατάθεση:

Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο για πρώτη φορά, έγγραφα στοιχεία και συγκεκριμένα: α) Την υπ’ αριθ./22-04-1999 Διασάφηση Εισαγωγής του σκάφους τύπου «.....» και β) Την από 23-03-2005 εντολή πληρωμής της καθώς και το σχετικό Swift, που αφορούν την πίστωση ποσού 170.000,00 €.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται **ως αβάσιμος κι αναπόδεικτος** καθώς :

- ✓ Δεν επαληθεύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία ο λόγος του εμβάσματος του ποσού των 170.000,00 € στο λογαριασμό του προσφεύγοντος, με μόνη την αναφορά της επωνυμίας της εταιρείας “..... Trading Ltd” στην από 23-03-2005 εντολή πληρωμής της τράπεζας , δηλαδή η επίκληση του γεγονότος της μεταβίβασης του σκάφους από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία “..... Trading Ltd” δεν συσχετίζεται με κάποιο δικαιολογητικό όπως για παράδειγμα ιδιωτικό συμφωνητικό ή λογιστικό παραστατικό κ.α.
- ✓ Δεν επαληθεύεται η συσχέτιση του σκάφους που αναφέρεται στην υπ’ αριθ./22-04-1999 Διασάφηση Εισαγωγής (σκάφος τύπου «.....») με την επωνυμία του σκάφους «Μ/Υ - » που δηλώνεται στα σχετικά τραπεζικά παραστατικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν ευσταθεί η συσχέτιση της πίστωσης του εξεταζόμενου ποσού με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος κι ως εκ τούτου η Υπηρεσία μας εμμένει στην αρχική της θέση, ως αυτή διατυπώθηκε στην από .../12/2015 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή από το ανωτέρω πόρισμα της αρμόδιας ελεγκτικής φορολογικής Αρχής προκύπτει ότι τα προσκομισθέντα **νέα** στοιχεία κρίθηκαν **μη ικανοποιητικά**, δεδομένου ότι αυτά δεν αποδεικνύουν τη συσχέτιση της επίμαχης πίστωσης με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013**, (Α' 170) όπου ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου», ο εδώ ισχυρισμός του πρέπει να **απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

6.2. Κατάθεση της 05/05/2005 ποσού 70.000€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας την ακόλουθη πίστωση:

Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό
2005			ΚΑΕ1	05/05/2005	70.000,00 €
Σύνολο					70.000,00 €

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή, απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του,

Επειδή με το υποβληθέν υπόμνημά του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω ποσό αποτελεί **επιστροφή ποσού**, το οποίο η σύζυγός του, , **είχε χορηγήσει προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.»** όσο διάστημα ήταν εταίρος αυτής, μετά, δε, την πώληση και μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων της σε αυτή στον κ. συμφωνήθηκε η επιστροφή από την εν λόγω εταιρεία στην προαναφερθείσα σύζυγό του ποσού ύψους 152.000,00 Ευρώ, εκ του οποίου ποσό ύψους 70.000,00 καταβλήθηκε ως ανωτέρω, προσκομίζει δε και επικαλείται **1α)** το από 18-11-2004 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Αναγνώρισης Χρέους μεταξύ της συζύγου του και της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Διαχειριστή αυτής, κ., **1β)** την υπ' αριθμ. εγγυητική επιστολή της , η οποία δόθηκε από την προαναφερθείσα εταιρεία προς την σύζυγό του προς εξασφάλιση της εμπρόθεσμης καταβολής του ποσού των 70.000€, **1γ)** την υπ' αριθμ. επιταγή της , με ημερομηνία 04-05-2005, εκδοθείσα εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», της οποίας εμφανίζεται η οπισθογράφηση, και **δ)** το από 05-05-2005 αποδεικτικό καταθέσεως της ανωτέρω επιταγής στον ανωτέρω λογαριασμό της

Επειδή με το υπ' αριθμ.-01-2007 έγγραφό του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π μας απέστειλε το από .../01/2017 πόρισμά του σε απάντηση της υπ' αριθμ. **29/23-12-2016 Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την εν λόγω κατάθεση:

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται ως αβάσιμος καθώς:

- ✓ Το προσκομισθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό Αναγνώρισης Χρέους μεταξύ της , συζύγου και της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» δεν έχει κατατεθεί και θεωρηθεί από οποιαδήποτε νόμιμη και αρμόδια προς τούτο αρχή κι ως εκ τούτου δεν διαπιστώθηκε η βέβαιη ημερομηνία σύνταξής του.
- ✓ Δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία - εγγραφές των τηρούμενων λογαριασμών της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.», υπόχρεης σε τήρηση βιβλίων Γ' Κατηγορίας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, που να αποδεικνύουν την καταβολή συνολικού ποσού 308.562,88€ εκ μέρους της κ. προς την

εταιρεία καθώς και την επιστροφή ποσού 82.000€ την 16-11-2004 και 70.000€ την 05-05-2005, ως ο προσφεύγων ισχυρίζεται.

- ✓ Στην υπ' αριθ. **3211 προσκομισθείσα εγγυητική επιστολή της , η οποία δόθηκε από την προαναφερθείσα εταιρεία προς την κα., δεν αναφέρεται η αιτία έκδοσης της ανωτέρω επιστολής και δεν είναι δυνατός ο συσχετισμός της με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν ευσταθεί η συσχέτιση της πίστωσης του εξεταζόμενου ποσού με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος κι ως εκ τούτου η Υπηρεσία μας εμμένει στην αρχική της θέση, ως αυτή διατυπώθηκε στην από .../12/2015 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή από το ανωτέρω πόρισμα της αρμόδιας ελεγκτικής φορολογικής Αρχής προκύπτει ότι τα προσκομισθέντα **νέα** στοιχεία κρίθηκαν **μη ικανοποιητικά**, προκειμένου να δικαιολογήσει την προέλευση των χρημάτων που κατατέθηκαν, δεδομένου ότι αυτά δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τη συσχέτιση της επίμαχης πίστωσης με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, **άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας**, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013**, (Α' 170) όπου ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου», ο εδώ ισχυρισμός του πρέπει να **απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

6.3. Καταθέσεις της 15/11/2006 και 14/12/2006 ποσού 100.000€ και 505.000€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας τις ακόλουθες πιστώσεις:

Έτος	Τράπεζα	Λογμός	Απολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό
2006			ΥΡ	15/11/2006	100.000,00 €
2006			KAM0	14/12/2006	505.000,00 €
Σύνολο					605.000,00 €

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή, απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του,

Επειδή με το υποβληθέν υπόμνημά του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω ποσά αποτελούν **επιστροφή ποσών, που είχε καταβάλει προς την εταιρεία ιδιοκτησίας του με την επωνυμία «..... LIMITED», προς τον σκοπό καταβολής των μισθωμάτων της χρηματοδοτικής μισθώσεως, η οποία είχε συναφθεί μεταξύ αυτής και της εκμισθώτριας εταιρείας με την επωνυμία «..... D' AZUR», αναφορικά με το σκάφος αναψυχής με την επωνυμία «.....», προς απόδειξη** δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει και επικαλείται: **2α)** Τραπεζικά παραστατικά καταβολής των ανωτέρω ποσών, εκ των οποίων το πρώτο συνιστά μεταφορά από την εταιρεία με την επωνυμία «..... INTERNATIONAL» η οποία φέρεται να μεσολάβησε στην περαιτέρω πώληση του σκάφους, το δε δεύτερο στην κατάθεση της υπ' αριθ. επιταγής της

, **2β)** Την υπ' αριθ. Σύμβαση Χρηματοδοτικής Μισθώσεως (Leasing) μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED» και της εταιρείας με την επωνυμία «..... D' AZUR», ποσού 4.800.000€, στην οποία ο προσφεύγων αναφέρεται ως ιδιοκτήτης της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED» και ως χρήστης του προαναφερθέντος σκάφους, **2γ)** Την υπ' αριθ. Εγγυητική Επιστολή (Letter of Guarantee) της

, η οποία δόθηκε στην «..... D' AZUR», στο πλαίσιο της ανωτέρω συμβάσεως, **2δ)** Την από 27-07-2005 Εξουσιοδότηση (Procura) της εταιρείας με την επωνυμία «..... D' AZUR» προς τον προσφεύγοντα με την οποία του παρέχεται η δυνατότητα να διοικεί, λειτουργεί, διατηρεί και χρησιμοποιεί το εν λόγω σκάφος αναψυχής, **2ε)** Το από 23-06-2005 Πιστοποιητικό Συστάσεως (Certificate of Incorporation) της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED», **στ)** Το υπ' αριθ./2005 Δελτίο Κινήσεως Πλοίου Αναψυχής, με την ονομασία

«.....», **2ζ)** Το με αριθμό αναφοράςΞ006 Μήνυμα Swift της προς την «..... D' AZUR», σχετικά με την αποστολή εμβάσματος ποσού 424.000 € στις 19/07/2005 από τον υπ' αριθ., λογαριασμό της , που διατέθηκαν, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, για την κάλυψη δαπάνης ναυπήγησης του σκάφους με την επωνυμία «.....», **2η)** Την από 18-07-2005 επιστολή του προσφεύγοντος προς την «..... D' AZUR» με την οποία αιτείται τη μεταφορά του προαναφερθέντος ποσού, **2θ)** Το από 19-10-2006 Συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του , εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμία «..... INTERNATIONAL», με το οποίο ο προσφεύγων αναθέτει στον τελευταίο την πώληση του εν λόγω σκάφους στον , **2ι)** Την από 27-11-2006 επιστολή του αγοραστή κ. Iwaylo προς τον , ενεργούντα ως εκπρόσωπο της εταιρείας με την επωνυμία «..... INTERNATIONAL», με την οποία τον εξουσιοδοτεί να ενεργήσει για λογαριασμό του αναφορικά με την αγορά του εν λόγω σκάφους, **2ια)** Το από 09-11-2006 Συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED», ως πωλήτριας, της εταιρείας με την επωνυμία «..... MARIA LTD», ως αγοράστριας, και της εταιρείας με την επωνυμία «..... INTERNATIONAL», ως μεσίτριας, **2ιβ)** Το από 13-12-2006 Πρωτόκολλο Παραδόσεως και Αποδοχής των Εγγράφων Κλεισίματος αναφορικά με την πώληση της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED» προς στον κ. Iwaylo , και **2ιγ)** Την από 19-01-2007 επιστολή της , που αναφέρεται στην επιστροφή και ακύρωση της προπεριγραφείσης Εγγυητικής Επιστολής, κατόπιν μεταβιβάσεως της εταιρείας με την επωνυμία «..... LIMITED»

Επειδή με το υπ' αριθμ./...-01-2007 έγγραφό του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π μας απέστειλε το από .../01/2017 πόρισμά του σε απάντηση της υπ' αριθμ. **29/23-12-2016 Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την εν λόγω κατάθεση:

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **γίνεται εν μέρει αποδεκτός** καθώς:

- Η εταιρεία με την επωνυμία «..... LIMITED», με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, εκπροσωπούμενη από τον προσφεύγοντα, συνήψε την υπ' αριθ./11-07-2005 Σύμβαση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (Leasing) με την εταιρεία με την επωνυμία «..... D' AZUR», με έδρα τη και Υποκατάστημα στο και με αντικείμενο τις ναυτιλιακές χρηματοδοτήσεις. Η ως άνω σύμβαση αφορούσε την αγορά του υπό ναυπήγηση σκάφους αναψυχής τύπου AZIMUT της εταιρείας «..... S.p.a.», μήκους 27 μέτρων, το οποίο εγγράφηκε στο νηολόγιο Λονδίνου (Ηνωμένο Βασίλειο) με την ονομασία «.....» και ανερχόταν στο συνολικό ποσό των **4.800.000€**.
- Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εν λόγω σύμβαση, η εταιρεία με την επωνυμία «..... LIMITED» αναλάμβανε την υποχρέωση να καταβάλει συνολικό ποσό **424.000 €** ως προκαταβολή – πρώτη δόση, μέσω της «..... D' AZUR», προς την κατασκευάστρια εταιρεία με την επωνυμία «AZIMUT-BENETTI S.p.a.». **Η καταβολή του εν λόγω ποσού έγινε από τον προσφεύγοντα την 19-07-2005 με χρέωση του υπ' αριθ. ατομικού λογαριασμού που διατηρούσε στην Τράπεζα** , όπως προκύπτει από τη ρητή παραδοχή του ιδίου, τα προαναφερθέντα ζ) και η) έγγραφα καθώς και τις κινήσεις του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού που μας παραδόθηκαν σε ψηφιακή μορφή (CD) από το γραφείο του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.
- Με το από 19-10-2006 Συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του κ. , ενεργούντος ως εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμία «..... INTERNATIONAL» με έδρα τη και αντικείμενο τη μεσιτεία σκαφών, ο προσφεύγων ανέθεσε στον εν λόγω πρόσωπο τη μεσολάβηση για την **πώληση του σκάφους «.....» στον κ. , υπήκοο με αριθ. διαβατηρίου αντί συνολικού τιμήματος ύψους 4.045.000,00 €, εκ του οποίου καταβλητέο στην εταιρεία με την επωνυμία «..... LIMITED» ήταν το ποσό των 700.000,00 €, ενώ το υπόλοιπο ποσό αφορούσε στην ανάληψη της υποχρέωσης συνέχισης - εκπλήρωσης των όρων της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Μίσθωσης (Leasing) με την εταιρεία με την επωνυμία «..... D' AZUR» από τον αγοραστή, όπως περιγράφεται στα προαναφερθέντα θ), ι), ια) και ιβ) προσκομισθέντα έγγραφα. Στο πλαίσιο της εν λόγω αγοραπωλησίας η οποία ολοκληρώθηκε την 13-12-2006, **ο προσφεύγων πιστώθηκε μέσω της μεσολαβήσασας εταιρείας με την επωνυμία «..... INTERNATIONAL» με το συνολικό ποσό των 605.000,00 ευρώ, με τη μορφή των δύο εξεταζόμενων καταθέσεων στον υπ' αριθ. λογαριασμό της** καθώς ποσό **95.000,00 €**, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, παρακρατήθηκε ως μεσιτική αμοιβή από την ως άνω εταιρεία.**

- Λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, γίνεται μερικώς δεκτή η θέση του και ειδικότερα όσον αφορά την προέλευση των κρινόμενων πιστώσεων ως ποσών προερχόμενων από επιστροφή κεφαλαίου που διέθεσε προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... LIMITED» για την απόκτηση του σκάφους αναψυχής με την ονομασία «.....» μέχρι του ποσού των 424.000,00 € που αποδεδειγμένα αναλήφθηκαν από τον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό που διατηρούσε στην

και καταβλήθηκαν προς εξυπηρέτηση της εν λόγω συναλλαγής. Αντιθέτως, για το υπόλοιπο ποσό των 181.000,00 € (= 605.000,00 – 424.000,00) δεν αποδείχθηκε η συσχέτιση του εν λόγω ποσού με αντίστοιχο ποσό που διέθεσε ο προσφεύγων προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... LIMITED» γι αυτό ή έτερο σκοπό και ως εκ τούτου εξακολουθεί να θεωρείται ως εισόδημα το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238 / 1994 και να λογίζεται ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθερίων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Επειδή από το ανωτέρω πόρισμα της αρμόδιας ελεγκτικής φορολογικής Αρχής προκύπτει ότι τα προσκομισθέντα **νέα** στοιχεία κρίθηκαν **ικανοποιητικά μόνο για το ποσό των 424.000€** για το οποίο αποδείχθηκε ότι **αφορά επιστροφή κεφαλαίου** που είχε καταβάλει προς την εταιρεία ιδιοκτησίας του με την επωνυμία «..... LIMITED», και **μη ικανοποιητικά** για το ποσό των **181.000€**, δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε η συσχέτιση του ποσού αυτού με αντίστοιχο ποσό που διέθεσε ο προσφεύγων στην εν λόγω εταιρεία, **άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με τις εν λόγω καταθέσεις μέχρι του ποσού των 424.000€, δεδομένου ότι το ποσό αυτό αφορά επιστροφή κεφαλαίου που είχε καταβάλει προς την εταιρεία ιδιοκτησίας του με την επωνυμία «..... LIMITED», και επομένως πρέπει να γίνει μερικά δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2007 το ποσό των 424.000€.

6.4. Κατάθεση της 01/08/2007 ποσού 300.000€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας την ακόλουθη πίστωση:

Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό
2007			 SERVICE	01/08/2007	300.000,00 €
Σύνολο					300.000,00 €

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή, απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του,

Επειδή με το υποβληθέν υπόμνημά του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω ποσά αποτελέει **επιστροφή ποσού, που είχε καταβάλει προς την εταιρεία ιδιοκτησίας του με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», προς το σκοπό χρηματοδότησης της κατασκευής του σκάφους αναψυχής με την επωνυμία «.....»,** προς απόδειξη δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει και επικαλείται: **3α)** Το τραπεζικό παραστατικό καταβολής του ανωτέρω ποσού των 300.000€, με στοιχεία καταθέτη την εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», **3β)** Τα έγγραφα ανοίγματος τραπεζικού λογαριασμού της ανωτέρω εταιρείας στην **3γ)** Τη Δήλωση Απόδοσης Έκτακτης Εισφοράς στα Πλοία Αναψυχής οικονομικού έτους 2010 για το ανωτέρω σκάφος, **3δ)** Την υπ' αριθ. ****467-7 επιταγή της , με ημερομηνία 05-03-2007, ποσού 210.000€, εκδοθείσα εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «..... SERVICES CORP» και με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού του προσφεύγοντος στην ως άνω Τράπεζα, **3ε)** Το τραπεζικό παραστατικό καταβολής ποσού 300.000€ στις 07-03-2007, από την εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP» προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... SRL», η οποία αποτελούσε το ναυπηγείο στο οποίο κατασκευάστηκε το εν λόγω σκάφος, **3στ)** Την αναφορά δοκιμής σταθερότητας του ανωτέρω σκάφους από την κατασκευάστρια εταιρεία με την επωνυμία «..... SRL», **3ζ)** Την υπ' αριθ. Εγγυητική Επι-

στολή (Letter of Guarantee) της , ποσού 500.000€, υπέρ της εταιρείας με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», προς την κατασκευάστρια εταιρεία με την επωνυμία «..... SRL».

Επειδή με το υπ' αριθμ.-01-2007 έγγραφό του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π μας απέστειλε το από .../01/2017 πόρισμά του σε απάντηση της υπ' αριθμ. **123-12-2016 Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την εν λόγω κατάθεση:

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός καθώς:

- Η εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», με έδρα , συνήψε το από 02-03-2007 συμφωνητικό ναυπήγησης (Shipbuilding Contract) με την εταιρεία με την επωνυμία «..... S.r.l.», με έδρα το , που αφορούσε τη ναυπήγηση σκάφους αναψυχής τύπου ' No 50/27, μήκους 27 μέτρων, το οποίο εγγράφηκε στο νηολόγιο Λονδίνου (Ηνωμένο Βασίλειο) με την ονομασία «.....».
- Την 05-03-2007, η εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», εκπροσωπούμενη από τον προσφεύγοντα, προέβη στο άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού στην Παράλληλα, την ίδια ημέρα, εκδόθηκε η υπ' αριθ. ****467-7 επιταγή της , ποσού **210.000,00 €, εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «..... SERVICES CORP» με χρέωση του υπ' αριθ. κοινού (μη εταιρικού) λογαριασμού του προσφεύγοντα στην ως άνω Τράπεζα**, όπως προκύπτει από τη ρητή παραδοχή του ιδίου, τα προαναφερθέντα β' και δ' έγγραφα καθώς και τις κινήσεις του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού που μας παραδόθηκαν σε ψηφιακή μορφή (CD) από το γραφείο του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Επισημαίνεται πως η εκκαθάριση της ως άνω επιταγής έγινε την 07-03-2007.
- Από τον προαναφερθέντα λογαριασμό που η εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP» διατηρούσε στην την 07-03-2007 εμβάστηκε ποσό 300.000,00 ευρώ, μέσω της , προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... S.r.l.», σε εκπλήρωση του από 02-03-2007 συμφωνητικού ναυπήγησης, όπως προκύπτει από το προαναφερθέν έγγραφο του προσφεύγοντος.
- Με το με αριθμό αναφοράς Μήνυμα Swift της (έγγραφο α), η εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP» ενέβασε την 01/08/2007 το εξεταζόμενο ποσό των **300.000,00 € στον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην ως άνω Τράπεζα**, με χρέωση του λογαριασμού που διατηρούσε στην

Λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, **γίνεται μερικώς δεκτή η θέση του** και ειδικότερα όσον αφορά την προέλευση της κρινόμενης πίστωσης ως ποσού προερχόμενου από επιστροφή κεφαλαίου που διέθεσε προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP» για τη ναυπήγηση του σκάφους αναψυχής με την ονομασία «.....» **μέχρι του ποσού των 210.000,00 €** που αποδεδειγμένα αναλήφθηκαν από τον υπ' αριθ. ατομικό λογαριασμό που διατηρούσε στην και καταβλήθηκαν προς εξυπηρέτηση της εν λόγω συναλλαγής. Αντιθέτως, για **το υπόλοιπο ποσό των 90.000,00 € (= 300.000,00 – 210.000,00)** δεν αποδείχθηκε η συσχέτιση του εν λόγω ποσού με αντίστοιχο ποσό που διέθεσε ο προσφεύγων προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... SERVICES CORP» γι αυτό ή έτερο σκοπό και ως εκ τούτου εξακολουθεί να θεωρείται ως εισόδημα το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238 / 1994 και να λογίζεται ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθερίων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238 / 1994.

Επειδή από το ανωτέρω πόρισμα της αρμόδιας ελεγκτικής φορολογικής Αρχής προκύπτει ότι τα προσκομισθέντα **νέα στοιχεία κρίθηκαν ικανοποιητικά μόνο για το ποσό των 210.000€** για το οποίο αποδείχθηκε ότι **αφορά επιστροφή κεφαλαίου** που είχε καταβάλει προς την εταιρεία ιδιοκτησίας του με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», και **μη ικανοποιητικά για το ποσό των 90.000€, δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε η συσχέτιση του ποσού αυτού με αντίστοιχο ποσό που διέθεσε ο προσφεύγων στην εν λόγω εταιρεία, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,**

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας με την εν λόγω κατάθεση μέχρι του ποσού των 210.000€, δεδομένου ότι το ποσό αυτό αφορά επιστροφή κεφαλαίου που είχε καταβάλει προς την εταιρεία ιδιοκτησίας του με την επωνυμία «..... SERVICES CORP», και

επομένως πρέπει να γίνει μερικά δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του οικ. έτους 2008 το ποσό των 210.000€.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των υπ' αριθμ./...-07-2016,/...-07-2016 και/...-07-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου των ετών 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα των πράξεων αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από .../09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, μέλος Ν.Π, κατοίκου |, επί της οδού αριθ., Τ.Κ, και:

1. Την αποδοχή της υπ' αριθμ./...-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006, καθώς και των υπ' αριθμ./...-07-2016,/...-07-2016 και/...-07-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου των ετών 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π
2. Την τροποποίηση των υπ' αριθμ./...-07-2016 και/...-07-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. ετών 2007 και 2008 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Α. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2006 (εισοδήματα 1/1-31/12/2005)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		261.670,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		
Δεν αποτελούν την αληθή έννοια του άρθρου 48 § 3 (κεφ. 3 της παρούσας)		
Επιστροφή κεφαλαίου	0,00 €	0,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		261.670,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2007 (εισοδήματα 1/1-31/12/2006)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		664.186,00 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		
Επιστροφή κεφαλαίου	424.000,00 €	424.000,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		240.186,00 €

Ποσά που αναλογούν για το οικ. έτος 2008 (εισοδήματα 1/1-31/12/2007)	Αναλογούντα στον Υπόχρεο	
	Μερικά Ποσά	Συνολικά Ποσά
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο		358.752,01 €
Μείον: Καταθέσεις που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα:		
Επιστροφή κεφαλαίου	210.000,00 €	210.000,00 €
Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα		148.752,01 €

Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Προσαύξηση Περιουσίας οικ. ετών 2006 - 2008							
Οικονομικό Έτος	Εισοδήματα Έτους	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης	
		Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
2006	2005	261.670,00 €		0,00 €		261.670,00 €	
2007	2006	664.186,00 €		424.000,00 €		240.186,00 €	
2008	2007	358.752,01 €		210.000,00 €		148.752,01 €	
Σύνολο		1.284.608,01 €		634.000,00 €		650.608,01 €	

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:

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2006

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα	110,94 €		110,94 €		110,94 €	
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			261.670,00 €		261.670,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	110,94 €		261.780,94 €		261.780,94 €	
Άρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	110,94 €		261.780,94 €		261.780,94 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	110,94 €		261.780,94 €		261.780,94 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994			1.604,00 €		1.604,00 €	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	110,94 €		260.176,94 €		260.176,94 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2006

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	110,94 €	260.176,94 €	260.176,94 €	260.066,00 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,00 €	97.770,59 €	97.770,59 €	97.770,59 €
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτί/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		3,70 €	3,70 €	3,70 €	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,74 €	0,74 €	0,74 €	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			117.324,71 €	117.324,71 €	117.324,71 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Μείον: Έκπτωση φόρου (Υποβολή μέσω Internet κλπ)		-4,44 €			4,44 €
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00 €	215.099,74 €	215.099,74 €	215.099,74 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2007

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα			7.920,00 €		7.920,00 €	
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			664.186,00 €		240.186,00 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			672.106,00 €		248.106,00 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ			672.106,00 €		248.106,00 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ			672.106,00 €		248.106,00 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994			3.174,00 €		3.174,00 €	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			668.932,00 €		244.932,00 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2007

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων		668.932,00 €	244.932,00 €	244.932,00 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		261.129,80 €	91.529,80 €	91.529,80 €
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			264,00 €	264,00 €	264,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			52,80 €	52,80 €	52,80 €
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			313.735,92 €	110.215,92 €	110.215,92 €
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		575.182,52 €	202.062,52 €	202.062,52 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2008

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και	Της Συζύγου	Ατομικό και	Της Συζύγου	Ατομικό και	Της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα						
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			358.752,01 €		148.752,01 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			358.752,01 €		148.752,01 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ			358.752,01 €		148.752,01 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ			358.752,01 €		148.752,01 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994			9.603,20 €		9.603,20 €	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ			349.148,81 €		139.148,81 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων		349.148,81 €	139.148,81 €	139.148,81 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		132.284,52 €	48.284,52 €	48.284,52 €
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			158.741,43 €	57.941,43 €	57.941,43 €
Μείον: Έκπτωση φόρου (Υποβολή μέσω Internet κλπ)					
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους					
Μείον: Προκαταβολή Προηγούμενου έτους					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		291.025,95 €	106.225,95 €	106.225,95 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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	 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2006	97.775,03 €	117.324,71 €	215.099,74 €
2	 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2007	91.846,60 €	110.215,92 €	202.062,52 €
3	 -.../07/2016	Φόρου Εισοδήματος	2008	48.284,52 €	57.941,43 €	106.225,95 €
4	 -.../07/2016	Τέλη Χαρτοσήμου	2005	540,00 €	648,00 €	1.188,00 €
5	 -.../07/2016	Τέλη Χαρτοσήμου	2006	20.880,00 €	25.056,00 €	45.936,00 €
6	 -.../07/2016	Τέλη Χαρτοσήμου	2007	1.800,00 €	2.160,00 €	3.960,00 €
Σύνολα				261.126,15 €	313.346,06 €	574.472,21 €

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).