



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 28.11.2016

Αριθμός απόφασης: 1444

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

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. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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».

η. 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.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων ποσού 5.000,00 €.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει του υπ' αριθ.-/.....-2015 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΚΑΙ ΘΡΑΚΗΣ. Η ανωτέρω Υπηρεσία προέβη σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και από την επεξεργασία των στοιχείων τους

διαπίστωσε απόκλιση των δηλωθέντων ποσών στη φορολογία εισοδήματος σε σχέση με τα ποσά των τραπεζικών του καταθέσεων, ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ Ή ΜΗ ΔΙΑΡΚΗ Ή ΜΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΠΗΓΗ ΑΡΘΡΟ 48 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ Ν. 2238/1994		
A/A	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
1	Οικονομικό έτος 2004 – Χρήση 2003	26.233,54€
2	Οικονομικό έτος 2005 – Χρήση 2004	196.343,41€
3	Οικονομικό έτος 2006 – Χρήση 2005	73.924,09€
4	Οικονομικό έτος 2007 – Χρήση 2006	175.969,58€
5	Οικονομικό έτος 2008 – Χρήση 2007	172.010,31€
6	Οικονομικό έτος 2009 – Χρήση 2008	326.003,74€
7	Οικονομικό έτος 2010 – Χρήση 2009	178.156,17€
8	Οικονομικό έτος 2011 – Χρήση 2010	117.978,93€
9	Οικονομικό έτος 2012 – Χρήση 2011	14.267,89€
10	Οικονομικό έτος 2013 – Χρήση 2012	207.611,89€

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

- 1) Ένσταση παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την έκδοση και την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.
- 2) Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009 που εξέδωσε η Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται στο άρθ. 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθ. 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010. Η εν λόγω νέα ουσιαστική (και όχι διαδικαστική) διάταξη, άρχισε να ισχύει από 30-9-2010 που δημοσιεύτηκε ο ν. 3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία (30-9-2010) και εφεξής.
 - Συνεπώς, μόνο τα κεφάλαια που σχηματίζονται από την έναρξη ισχύος της ως άνω επίμαχης διάταξης, δηλαδή από 30.09.2010 και εφεξής, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, αποτελούν πλέον προσαύξηση κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του νόμου 3888/2010 και όχι κεφάλαια που σχηματίζονται πριν την 30.09.2010, όπως παρά το νόμο η φορολογική αρχή έπραξε κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
 - Επιπροσθέτως, ως προς τα εισοδήματα που ανάγονται μετά το χρονικό διάστημα από 30.09.2010 οι ενέργειες της φορολογικής αρχής είναι επίσης μη νόμιμες, αφού όφειλε να ελέγξει τις τραπεζικές καταθέσεις (εάν υφίσταντο) και να λάβει υπόψη της για την εφαρμογή της επίμαχης διάταξης, ως δεδομένο και

ανέλεγκτο, ως προς την προέλευση, το εμφανιζόμενο στις 29.09.2010 υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών και στη συνέχεια προκειμένου να διαπιστώσει αν υφίσταται προσαύξηση της περιουσίας και τότε αυτή επήλθε (εάν επήλθε, που στην υπό κρίση περίπτωση δεν επήλθε) να ελέγξει κάθε έτος χωριστά, μέσω της κίνησης των λογαριασμών, τα διαθέσιμα κεφάλαια και να τα συγκρίνει με τα δηλωθέντα αντίστοιχα εισοδήματα του φορολογουμένου, ενώ απαιτείται ο φορολογούμενος να κληθεί εγγράφως να εκθέσει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου (βλ. άρθρο 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας).

- 3) Εσφαλμένα και με κακή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, αλλά και με κακή εκτίμηση του συνόλου των πραγματικών περιστατικών ο έλεγχος κατέληξε σε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994.
- 4) Επικουρικά, μόνο για την υπερασπιστική πληρότητα των ισχυρισμών του και χωρίς να συνομολογεί την τέλεση οποιασδήποτε παραβάσεως από την πλευρά του, σε περίπτωση που δεν γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω αναφερόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής του τα εις βάρος του επιβληθέν ποσό από τις προσβαλλόμενη απόφαση για όλες τις ανωτέρω αναφερόμενες αιτίες θα πρέπει να μειωθεί στα ελάχιστα από τον νόμο προβλεπόμενα όρια.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων,

παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 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 η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. με αποτέλεσμα η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, να παραταθεί συμφώνως προς τις προαναφερθείσες διατάξεις έως τις 31.12.2016. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι νόμω αβάσιμος, εφόσον συντρέχουν όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις περί παράτασης της παραγραφής, ήτοι μέχρι την 31.12.2016.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 εδάφιο α', όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται 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 παραγράφου 2 του άρθρου 4.»

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, το άρθρο 48 παρ. 3 εδάφιο β' του ανωτέρω νόμου, το οποίο προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175) και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, από 30.9.2010 και μετά, 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, η παράγραφος 2 της ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010» ορίζει ότι: «Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος της 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 παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά».

Επειδή, ως γίνεται δεκτό παγίως από τη νομολογία (ΣτΕ 4340/1983, 1296/1991, 3201/1996, 2612/1997), ο συνταγματικός νομοθέτης, επιτάσσοντας να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη στην επιλογή του κατάλληλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνση αυτών αναλόγως των δυνάμεών τους, ακόμα και με τη θέσπιση φορολογικών τεκμηρίων, αρκεί να είναι μαχητά, δηλαδή να προβλέπεται, σε κάθε περίπτωση, η δυνατότητα του φορολογούμενου να προσκομίσει αντίθετες αποδείξεις. Γίνεται δε δεκτό, ότι με τα τεκμήρια δεν επιβάλλεται φόρος επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξεύρεσης υπαρκτής μεν αλλά μη εμφανούς φορολογητέας ύλης (ΣτΕ 4897/1987).

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι με τις ανωτέρω, ουσιαστικού δικαίου, διατάξεις του εδαφίου α' της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 θεσπίζεται νομίμως τεκμήριο για την ύπαρξη εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, σε περίπτωση διαπίστωσης εισοδήματος, του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης («εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του

άρθρου 4»). Με τις διαδικαστικού δικαίου διατάξεις του εδαφίου β' καθορίζεται ρητά το βάρος απόδειξης, στις περιπτώσεις που από τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη αυτού του είδους εισοδήματος ως προσαύξησης περιουσίας, κατοχυρώνοντας το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, προκύπτει ότι η νομική βάση επιβολής φόρου εισοδήματος σε προσαύξηση περιουσίας έγκειται στις ουσιαστικού δικαίου διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 εδ. α' του Ν. 2238/1994, οι οποίες έχουν εφαρμογή από την έναρξη ισχύος του Ν. 2238/1994 και θέμα αναδρομικότητας δεν τίθεται. Τα χρονικά δε όρια της εξουσίας της φορολογικής αρχής για έλεγχο της υπόθεσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις καθορίζονται από τη φορολογική παραγραφή. Αναφορικά με τη θεσπισθείσα διά του Ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (διάταξη, ως προαναφέρθηκε διαδικαστικού και όχι ουσιαστικού δικαίου), η συνταγματική αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων δεν ισχύει για τις διαδικαστικού και δικονομικού δικαίου ρυθμίσεις (ΣτΕ 2164/1988, 2155/1989, 1277/1996) (βλ. Φορολογικό Δίκαιο, Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ. 163).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η κρίση περί συνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, περαιτέρω από την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) προκύπτει ότι η (προσθεθείσα 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την

εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ.κοινοποίησε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στις στον προσφεύγοντα με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος οικ. Ετών 2004 έως 2014, τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό έκτακτης εισφοράς φυσ. προσώπων ν. 3758/2009 έτους 2007, τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό έκτακτης εισφοράς φυσ. προσώπων ν. 3833/2010 έτους 2009 και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ειδ. Εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2010 ο οποίος μέχρι την έκδοση των οριστικών πράξεων δεν κατέθεσε γραπτά ή προφορικά τις απόψεις του όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου έκτακτης εφάπαξ εισφοράς (άρθρο 18 Ν. 3758/2009).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων πριν και μετά την 30.09.2010 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου έκτακτης εφάπαξ εισφοράς (άρθρο 18 Ν. 3758/2009) και στη συνημμένη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αποδεικνύει τους λόγους για τους οποίους έκρινε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε εισοδήματά του και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του δεν επικαλείται κανένα λόγο ακυρώσεως της προσβαλλόμενης πράξης επί των πραγματικών περιστατικών πέραν της γενικόλογης επίκλησης της κακής εφαρμογής του νόμου, ούτε προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να δικαιολογήσει την προσαύξηση της περιουσίας του, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου έκτακτης εφάπαξ εισφοράς (άρθρο 18 Ν. 3758/2009) και στη

συνημμένη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009 διαχειριστικής περιόδου 2007

Έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων	5.000,00€
----------------------------------	-----------

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
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).