



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 05/09/2016

Αριθμός απόφασης: 2987

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (ΑΦΜ), κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.,,,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών **2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007** και **2008** αντιστοίχως και κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους **2008**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Με τις υπ' αριθμ.,,,, και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών **2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007** και **2008** αντιστοίχως, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού **€9.058,77**, πλέον **€10.870,52** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2002, **€15.218,69**, πλέον **€18.262,43** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2003, **€24.548,64**, πλέον **€29.458,37** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2004, **€51.402,38**, πλέον **€61.682,86** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2005, **€20.200,15**, πλέον **€24.240,00** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2006, **€13.764,77**, πλέον **€16.517,22** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2007 και **€12.761,34**, πλέον **€15.313,61** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για το οικ. έτος 2008.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους **2008** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη οικονομική εισφορά ποσού **€1.000,00**, πλέον **€1.200,00** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Οι διαφορές φόρων προέκυψαν λόγω διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε κατόπιν της Α.Β.Μ. εισαγγελικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος στηρίχθηκε στα ψηφιακά δεδομένα και άλλα έγγραφα που παραδόθηκαν στον αρμόδιο ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. με την από Έκθεση Παράδοσης Παραλαβής. Συγκεκριμένα, διερευνηθήκαν οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους συμμετείχε ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 01/01/2000 – 31/12/2007 και αφού συγκρίθηκαν με τα ετήσια δηλωθέντα εισοδήματά του και τα πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες που προσκόμισε κατά τον έλεγχο, κατόπιν του υπ' αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων, προσδιορίστηκαν τα ποσά των πρωτογενών καταθέσεων τα οποία συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά το άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αντισυνταγματικότητα άρθρου 63 παρ.3 του ν. 4174/2013
- Οι προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και του αποδεικτέου υλικού, κατά πλημμελή εφαρμογή του βάρους απόδειξης και κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, και συγκεκριμένα:
 - ο Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν του την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία ορίζει στην παρ. 8 ότι: «...δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων...». Συνεπώς, ο έλεγχος έκρινε ως «πρωτογενείς» ορισμένες καταθέσεις, οι οποίες όμως αποτελούσαν επανακαταθέσεις ποσών που είχαν

αναληφθεί προγενέστερα, όπως αναφέρθηκαν στο με αριθμ. πρωτ.
«Επεξηγηματικό του Υπομνήματος που κατατέθηκε στις» που υποβλήθηκε από
τον προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ.

- ο Όσον αφορά στις δύο (2) καταθέσεις: α) ποσού €3.000,00 στις 23/12/2002 και β) ποσού €18.400,00 στις 26/09/2003 στον λογ/σμό, αυτές αφορούν την μητέρα του προσφεύγοντα, συνεπώς δεν έπρεπε να καταλογισθούν στον ίδιο.
- ο Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν το διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος ποσού €63.206,00 στις 31/12/1999 βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 1996 – 2000 και της κατάστασης προσδιορισμού διαθεσίμου κεφαλαίου, το οποίο θα έπρεπε να συγκριθεί με τις πρωτογενείς καταθέσεις.
- ο Οι διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 15§3 του ν. 3888/2010, περί προσαύξησης περιουσίας αφορούν υποθέσεις που περιλαμβάνουν περιόδους από 30.09.2010, ήτοι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3888/2010.
- ο Ο έλεγχος, ενώ προσδιόρισε για τη χρήση 2000 ως διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος (€28.062,55) και συνολικού ποσού πρωτογενών καταθέσεων (€23.830,40) το ποσό των €4.232,15, εντούτοις, δεν το μετέφερε στην επόμενη χρήση ώστε να συνυπολογισθεί κατά τη σύγκριση των πρωτογενών καταθέσεων με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ/05.11.2015 διευκρινίζεται ότι: «[...] 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις/καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές - κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδωγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αποτυπώθηκαν στο με αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του και στην υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή, ορισμένες από τις καταθέσεις στα τραπεζικά προϊόντα,, και, τα οποία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου (σελ.6) αφορούν πιστωτικές κάρτες του προσφεύγοντος, δεν έπρεπε να προσδιορισθούν ως «πρωτογενείς» από τον έλεγχο, καθώς πρόκειται για επανακαταθέσεις από

προγενέστερες αναλήψεις, όπως παρουσιάζονται αναλυτικά στους πίνακες 1 – 6 της ενδικοφανούς προσφυγής του (σελ.23-29).

Επειδή, η Υπηρεσία μας διαβίβασε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. ζητώντας να μας διαβιβάσουν τα ψηφιακά δεδομένα (cd) των τραπεζικών λογ/σμών του προσφεύγοντος όπως είχαν επεξεργασθεί από τον αρμόδιο ελεγκτή, ώστε να διασταυρωθούν οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα αναλήψεις και επανακαταθέσεις όπως και μας διαβιβάσθηκαν.

Επειδή, κατόπιν της επεξεργασίας των ως άνω στοιχείων, της από έκθεσης ελέγχου, των ισχυρισμών του προσφεύγοντος και της εγκυκλίου ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ/05.11.2015 προκύπτουν αναλυτικά τα εξής:

Πίνακας 1: Χρήση 2002

Σημειώσεις:

⁽¹⁾ Σύμφωνα με τα ψηφιακά δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντα, από την επικαλούμενη ανάληψη των €4.492,00 στις 17/06/2002, το ποσό των €1.400,00 επανακατατέθηκε στις 09/07/2002, συνεπώς το υπόλοιπο ανέρχεται στο ποσό των €3.092,05. Στις 25/07/2002 υπάρχει μία κατάθεση ποσού €340,00 στην, συνεπώς το νέο υπόλοιπο ανέρχεται στις €2.752,05, από το οποίο επανακατατέθηκε το ποσό των €1.000,00 στις 28/08/2002.

⁽²⁾ Σύμφωνα με τα ψηφιακά δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντα, από την επικαλούμενη ανάληψη των €5.615,00 στις 09/07/2002 μέχρι τις επανακαταθέσεις των ποσών €1.450,00 και €890,00 στις 16/10/2002, πραγματοποιήθηκε η κατάθεση ποσού €300,00 στην στις 07/10/2002, συνεπώς το υπόλοιπο ποσό των €5.315,00 επαρκούσε για τις εν λόγω επανακαταθέσεις στις 16/10/2002.

Πίνακας 2: Χρήση 2003

Σημειώσεις:

⁽¹⁾ Σύμφωνα με τα ψηφιακά δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντα, από την επικαλούμενη ανάληψη των €2.000,00 στις 22/08/2003 μέχρι την κατάθεση των €3.197,10 στις 24/10/2003, πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις ποσών €1.552,70 και €4.417,89 στις, αντιστοίχως, στις 05/09/2003, με συνέπεια να μην υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για επανακατάθεση στις 24/10/2003.

⁽²⁾ Ομοίως, από την επικαλούμενη ανάληψη των €2.000,00 στις 03/09/2003 μέχρι την κατάθεση των €1.114,65 στις 03/11/2003, πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις στις 05/09/2003, στις 03/10/2003 και στις 24/10/2003, με συνέπεια να μην υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών για επανακατάθεση στις 03/11/2003.

Πίνακας 3: Χρήση 2004

Σημειώσεις:

⁽¹⁾ Σύμφωνα με τα ψηφιακά δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντα, από τις επικαλούμενες αναλήψεις των €2.700,00 στις 22/01/2004 και €3.000,00 στις 29/01/2004 μέχρι την κατάθεσή τους στις 24/03/2004 και 21/05/2004 αντιστοίχως, πραγματοποιήθηκε κατάθεση ποσού

€6.000,00 στην στις 29/01/2004, με συνέπεια να μην υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για τις επικαλούμενες επανακαθέσεις στις 24/03/2004 και 21/05/2004.

⁽²⁾ Ομοίως, από τις επικαλούμενες αναλήψεις των €1.000,00 στις 04/03/2004 και €1.500,00 στις 05/03/2004 μέχρι την επικαλούμενη επανακατάθεσή τους στις 16/07/2004, πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις ποσών €951,11 στις 08/03/2004 και €6.804,74 στις 15/04/2004 στην, κατά συνέπεια να μην υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για επανακατάθεση στις 16/07/2004.

⁽³⁾ Ομοίως, από την επικαλούμενη ανάληψη των €7.000,00 στις 03/06/2004 μέχρι την κατάθεση στις 28/07/2004, πραγματοποιήθηκε κατάθεση €7.183,70 στην στις 08/07/2004, με συνέπεια να μην υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για επανακατάθεση.

⁽⁴⁾ Από την επικαλούμενη ανάληψη των €2.000,00 στις 21/07/2004 μέχρι την κατάθεση στις 29/09/2004, πραγματοποιήθηκε κατάθεση ποσού €1.346,89 στις 28/07/2004, με συνέπεια το υπόλοιπο διαθέσιμο προς επανακατάθεση στις 29/09/2004 να ανέρχεται στο ποσό των €653,11.

Πίνακας 4: Χρήση 2005

Σημειώσεις:

⁽¹⁾ Σύμφωνα με τα ψηφιακά δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντα, από την επικαλούμενη ανάληψη των €4.000,00 στις 26/04/2005 μέχρι την επικαλούμενη κατάθεση στις 24/08/2005 μεσολαβεί κατάθεση ποσού €10.000,00 στην στις 26/4/2005, με συνέπεια να μην υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για επανακατάθεση στις 24/8/2005.

⁽²⁾ Από την επικαλούμενη ανάληψη των €6.600,00 στις 28/04/2005 επανακατατέθηκε το ποσό των €4.700,00 στις 24/08/2005, με συνέπεια να απομένουν €1.900,00.

⁽³⁾ Από την επικαλούμενη ανάληψη των €5.000,00 στις 02/06/2005, ο έλεγχος είχε λάβει υπόψιν του μέρος αυτού του ποσού για να εξαιρέσει την κατάθεση ποσού €2.547,00 την ίδια μέρα (βλ. σελ.16 της έκθεσης ελέγχου), με συνέπεια να απομένουν €2.453,00. Λαμβάνοντας υπόψιν ότι από τα €1.900,00 που είχαν απομείνει (βλ. ανωτέρω Σημ.2) και το υπόλοιπο των €2.453,00 πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις €2.950,00 και €7.800,00 στις 24/08/2005 στις αντιστοίχως, δεν υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο για επανακατάθεση στις 26/10/2005.

⁽⁴⁾ Δεν υφίσταται κατάθεση ποσού €4.000,00 στο στις 01/12/2005. Σύμφωνα με τον πίνακα 4 της ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, οι επικαλούμενες τρεις (3) αναλήψεις χρησιμοποιούνται για να δικαιολογήσουν την κατάθεση με Α/Α 45 της έκθεσης ελέγχου, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 01/02/2005 και όχι 01/12/2005. Συνεπώς, οι εν λόγω αναλήψεις δεν μπορούν να ληφθούν υπόψιν από την Υπηρεσία μας ως μεταγενέστερες της «επανακατάθεσης».

Πίνακας 5: Χρήση 2006

Σημείωση:

⁽¹⁾ Σύμφωνα με τα ψηφιακά δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντα, από την επικαλούμενη ανάληψη των €3.000,00 στις 30/03/2006, επανακατατέθηκαν €1.202,05 στις 11/05/2006, με συνέπεια να απομένει ποσό €1.797,15, το οποίο μέχρι την επικαλούμενη επανακατάθεση στις 16/06/2006 να μην επαρκεί λόγω κατάθεσης ποσού €2.000,00 στις 11/05/2006.

⁽²⁾ Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.6) ο λογ/σμός έκλεισε στις 25/09/2006. Βάσει των ψηφιακών δεδομένων των κινήσεων των τραπεζικών λογ/σμών του

προσφεύγοντος, οι εν λόγω τρεις (3) αναλήψεις πραγματοποιήθηκαν από τον λογ/σμό ο οποίος κατ' ουσία αντικατέστησε τον προηγούμενο λογ/σμό μισθοδοσίας του.

Πίνακας 6: Χρήση 2007

Σημειώσεις:

⁽¹⁾ Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.20), μέρος της ανάληψης συνολικού ποσού €10.000,00 από τον λογ/σμό στις 28/09/2007 έχει χρησιμοποιηθεί κατά το ποσό των €3.000,00 για να καλύψει ισόποση κατάθεση στον λογ/σμό στις 01/10/2007. Συνεπώς, μέρος του εναπομείναντος συνολικού ποσού €7.000,00 δύναται να καλύψει κατά €5.463,63 την εν λόγω επανακατάθεση.

⁽²⁾ Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, η ανάληψη ποσού €4.700,00 δεν επαρκεί για την επανακατάθεση συνολικού ποσού €4.762,90.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναλήψεων και επανακαταθέσεων, όπως είχαν αποτυπωθεί και στο με αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του, απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με την αιτιολογία «...ο έλεγχος αφού το έλαβε υπόψη του δεν αποδέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου αφού δεν προσκομίζεται κανένα νέο αποδεικτικό στοιχείο που να αλλάζει τις διαπιστώσεις του ελέγχου επί αυτών», η οποία κρίνεται αόριστη και αβάσιμη.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας κάνει δεκτούς ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως παρουσιάζονται στους πίνακες 1 – 6, εφαρμόζοντας την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/05.11.2015, όπου εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε και δεν απέδειξε ότι οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα προγενέστερες αναλήψεις δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών και άρα δεν θεωρείται εφικτή η επανακατάθεσή τους, ενώ σύμφωνα με την ανωτέρω εγκύκλιο, δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός στην κίνηση χρηματικών κεφαλαίων, συνεπώς τα ποσά προσαύξησης περιουσίας ανά έτος διαμορφώνονται ως εξής:

Πίνακας 7

Ποσά σε €	Χρήσεις						
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Πρωτογενείς καταθέσεις βάσει ελέγχου [α]	50.721,01	66.938,71	90.604,31	159.686,23	81.192,42	66.815,87	115.594,90
Δηλωθέν εισόδημα προς σύγκριση βάσει ελέγχου [β]	28.617,07	29.017,73	29.232,98	31.180,29	30.602,03	32.966,45	83.495,83
Διαφορά (προσαύξηση περιουσίας) βάσει ελέγχου [γ] = [α] - [β]	22.103,94	37.920,98	61.371,33	128.505,94	50.590,39	33.849,42	32.099,07
Επανακαταθέσεις που επικαλείται ο προσφεύγων	0,00	14.940,38	20.580,22	18.429,28	24.100,00	35.356,00	38.629,58
Επανακαταθέσεις που δέχεται η Δ.Ε.Δ. [δ]	0,00	13.940,38	0,00	8.633,11	12.700,00	23.758,05	36.566,68
Διαφορά (προσαύξηση περιουσίας) βάσει Δ.Ε.Δ. [ε] = [γ] - [δ]	22.103,94	23.980,60	61.371,33	119.872,83	37.890,39	10.091,37	0,00

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 9, 11, 44 και 46) αναγράφονται δύο (2) καταθέσεις ποσού €3.000,00 στις 23/12/2002 και ποσού €18.400,00 στις 26/09/2003 στον λογ/σμό στον οποίο εμφανίζεται ο προσφεύγων ως πρώτος δικαιούχος και η μητέρα του, (.....) ως συνδικαιούχος και ως αιτιολογία της πρώτης κατάθεσης αναγράφεται «.....» και της δεύτερης κατάθεσης «.....».

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλέσθηκε στο υπ' αριθμ. «Υπόμνημα – Παράδοση Στοιχείων» ότι οι εν λόγω καταθέσεις διενεργήθηκαν από την μητέρα του και συνδικαιούχο του ως άνω λογ/σμού, συνεπώς δεν έπρεπε να καταλογισθούν στον ίδιο ως προσαύξηση περιουσίας, αλλά να ελεγχθεί η μητέρα του για τα εν λόγω ποσά.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 40), αυτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίφθηκε από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι «ο με αριθμό λογαριασμός της «κινείται» αποκλειστικά από τον ελεγχόμενο και ο έλεγχος δεν εντόπισε συναλλαγές που να πραγματοποιούνται από τη δεύτερη συνδικαιούχο του λογαριασμού Επιπλέον, αναφέρουμε ότι (και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναγράφεται) στην κίνηση α/α 31 του πίνακα 3 και αφορά τη χρήση 2002 στην αιτιολογία της συναλλαγής αναγράφεται «.....» και όχι «.....» που ορισμένες φορές η αιτιολογία αυτή αναφέρεται στην ονομασία της εταιρείας που εργαζόταν ο ελεγχόμενος».

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, πλήθος καταθέσεων αποδεικνύεται ότι διενεργήθηκαν από την μητέρα του προσφεύγοντα για την οποία, σύμφωνα με την σελ. 58 της έκθεσης ελέγχου «για τις κινήσεις που πρέπει να ληφθούν υπόψιν από τον έλεγχο που διενεργείται στη θα συνταχθεί Δελτίο Πληροφοριών προς τον υπάλληλο και ελεγκτή της υπηρεσίας μας».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι τα εν λόγω ποσά καταθέσεων αφορούν περιουσία αποκλειστικά και μόνο του προσφεύγοντος είναι αναπόδεικτη και στερείται αιτιολογίας και τεκμηρίωσης.

Επειδή, εφόσον κριθεί αναγκαίο, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά παραστατικά της τράπεζας από τα οποία να προκύπτει ξεκάθαρα ότι καταθέτης των εν λόγω ποσών ήταν η μητέρα του, καθώς η αναγραφή του ονόματός της στην αιτιολογία της συναλλαγής δεν συνεπάγεται και το πρόσωπο του καταθέτη.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις ποσού €3.000,00 στις 23/12/2002 και €18.400,00 στις 26/09/2003 στον κοινό λογ/σμό με την μητέρα του αφορούν την ίδια, κρίνεται εν μέρει βάσιμος και οι συγκεκριμένες καταθέσεις δύνανται να ληφθούν υπόψιν κατά το ½ αυτών ανά δικαιούχο, ήτοι το ποσό των €10.700,00 $[(3.000,00 + 18.400,00) \times \frac{1}{2}]$ να ληφθεί υπόψιν κατά τον φορολογικό έλεγχο της (.....) αφαιρούμενο από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος και το υπόλοιπο €10.700,00 να παραμείνει ως μέρος των πρωτογενών καταθέσεων που λήφθηκαν υπόψιν κατά τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15, παρ.3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010), 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 προέλευσης 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 παρ. 3 της ΠΟΛ 1095/29.04.2011 διευκρινίσθηκε ότι: «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».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται κεφάλαιο προηγούμενων ετών ποσού €63.206,00 τόσο με την ενδικοφανή του προσφυγή όσο και με το με αριθμ. πρωτ. «Υπόμνημα – Παράδοση στοιχείων» βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδημάτων του για τα οικονομικά έτη 1996 – 2000, χωρίς όμως να προσδιορίζει με ακρίβεια ποιες καταθέσεις που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς» σχετίζονται με το ως άνω διαθέσιμο κεφάλαιο, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.21), προκύπτει ότι στη χρήση 01/01 – 31/12/2000 το συνολικό ποσό των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος (€28.062,55) υπερβαίνουν το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων (€23.830,40) κατά το ποσό των €4.232,15, συνεπώς δεν προσδιορίστηκε από τον έλεγχο εισόδημα που δεν είχε δηλωθεί, χωρίς αυτό να συνεπάγεται ότι το εν λόγω ποσό μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να καλύψει γενικώς και αορίστως κάποια οποιαδήποτε μεταγενέστερη κατάθεση σε τραπεζικό λογ/σμό του προσφεύγοντος. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου (**ΣτΕ 884/2016** Β' Τμήμα επταμ., Σκέψη14).

Επομένως, τα αντίθετα υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα ότι οι διατάξεις του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010 αφορούν περιόδους μετά την 30.09.2010 πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ), και συγκεκριμένα:

α. Την εν μέρει αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς:

- τις καταθέσεις που συνιστούν επανακαταθέσεις όπως αποτυπώνονται αναλυτικά στους πίνακες 1 – 6 και συνοπτικά στον πίνακα 7 της παρούσας απόφασης, και
- τις καταθέσεις ποσού €3.000,00 στις 23/12/2002 και €18.400,00 στις 26/09/2003 στον κοινό λογ/σμό με την μητέρα του οι οποίες δύνανται να ληφθούν υπόψιν κατά το ½ αυτών ανά δικαιούχο, ήτοι το ποσό των **€1.500,00** (3.000,00 x ½) στη χρήση 2002 και **€9.200,00** (18.400,00 x ½) στη χρήση 2003 να ληφθεί υπόψιν κατά τον φορολογικό έλεγχο της

4. Την υπ' αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου οικ. έτους 2005:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	38.545,01	167.050,95	128.505,94	158.417,84	119.872,83
Φόρος κλίμακας	9.568,00	60.970,38	51.402,38	57.517,14	47.949,14
Μείωση φόρου	75,00	75,00		75,00	
	9.493,00	60.895,38		57.442,14	
Εκπτώσεις από το φόρο	9.027,92	9.027,92		9.027,92	
	465,08	51.867,46	51.402,38	48.414,22	47.949,14
Πρόσθετος φόρος	0,00	0,00		0,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	0,00	61.682,86	61.682,86	57.538,97	57.538,97
	465,08	113.550,32	113.085,24	105.953,19	105.488,11

5. Την υπ' αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου οικ. έτους 2006:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	38.391,89	88.982,28	50.590,39	76.282,28	37.890,39
Φόρος κλίμακας	9.456,76	29.656,91	20.200,15	24.612,91	15.156,15
Μείωση φόρου	0,00	0,00		0,00	
	9.456,76	29.656,91		24.612,91	
Εκπτώσεις από το φόρο	9.367,88	9.367,88		9.367,88	
	88,88	20.289,03	20.200,15	15.245,03	15.156,15
Πρόσθετος φόρος	2,67	2,67		2,67	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	0,00	24.240,00	24.240,00	18.187,38	18.187,38
	91,55	44.531,70	44.440,15	33.435,08	33.343,53

6. Την υπ' αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου οικ. έτους 2007:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	37.315,76	71.165,18	33.849,42	47.407,13	10.091,37
Φόρος κλίμακας	9.026,30	22.791,07	13.764,77	13.062,85	4.036,55
Μείωση φόρου	0,00	0,00		0,00	
	9.026,30	22.791,07		13.062,85	
Εκπτώσεις από το φόρο	9.466,30	9.466,30		9.466,30	
	-440,00	13.324,77	13.764,77	3.596,55	4.036,55
Πρόσθετος φόρος	6,60	6,60		6,60	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	0,00	16.517,72	16.517,72	4.843,86	4.843,86
	-433,40	29.849,09	30.282,49	8.447,01	8.880,41

7. Την υπ' αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου οικ. έτους 2008:

Μηδέν

8. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Οικονομικής Εισφοράς ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008:

Μηδέν

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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