



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα 21 / 06 / 2016

Αριθμός Απόφασης **2269**

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 υπ' αριθμ. 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».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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».
 - δ. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από **.../02/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου Π. Ψυχικού Αττικής, επί της οδού, τ.κ 15452, με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθμ. **.../...-01-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** καθώς και της υπ' αριθμ. **.../...-01-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς Αλληλεγγύης, οικον. έτους **2011**, 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 **.../01/2016** εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 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 **.../02/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δε-

δομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **22/01/2016**, 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 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. 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./...-09-2015 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). Με την ίδια ως άνω παραγγελία παραδόθηκε και το σύνολο των εγγράφων της παραγγελίας, για την επεξεργασία των οποίων, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π η με αριθ./...-**10-2015 εντολή** για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των **οικ. ετών 2001 – 2013**.

Από τον έλεγχο και την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων και συγκεκριμένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιέχονται στο CD, καθώς και από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των τραπεζών εσωτερικού στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών και λήξη ή ρευστοποίηση επενδυτικών προϊόντων κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2000 έως 31/12/2012. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του και δεν προκύπτει η αιτία τους, όταν και όπου αναγράφεται, χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως **καθαρές πιστώσεις ή πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, η φορολογική Αρχή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, αναγράφεται στην από **.../01/2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας**.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε **προσαύξηση περιουσίας και εισόδημα από κινητές αξίες** στον προσφεύγοντα, τα οποία ανά οικονομικό έτος ανέρχονται:

Οικ. Έτος	ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/94		ΤΕΛΙΚΩΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛ. ΥΛΗ
		ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΗΜΕΔΑΠΗΣ	
2001			16.962,58	16.962,58
2002			45.914,25	45.914,25
2003			81.856,96	81.856,96
2004			64.454,73	64.454,73
2005			23.490,03	23.490,03
2006		197.130,14	76.772,85	273.902,99
2007	38.295,84	1.130.774,17	0,00	1.169.070,01
2008	10.631,56	15.196,71	81.159,73	106.988,00
2009			17.444,73	17.444,73
2010			39.015,25	39.015,25
2011			67.037,78	67.037,78
Σύνολο	48.927,39	1.343.101,03	514.108,88	1.906.137,30

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

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2001	5.025,43 €	6.030,52 €		11.055,95 €	
2	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2002	18.270,25 €	21.924,30 €		40.194,55 €	
3	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2003	32.323,41 €	38.788,09 €		71.111,50 €	
4	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2004	25.281,95 €	30.338,34 €		55.620,29 €	
5	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2005	8.669,50 €	10.403,40 €		19.072,90 €	
6	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2006	102.308,14 €	122.769,77 €		225.077,91 €	
7	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2007	460.292,29 €	552.350,75 €		1.012.643,04 €	
8	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2008	39.421,04 €	47.305,25 €		86.726,29 €	
9	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2009	2.528,51 €	3.034,21 €		5.562,72 €	
10	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2010	7.955,16 €	9.546,19 €		17.501,35 €	
11	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2011	19.698,05 €	22.455,78 €		42.153,83 €	
12	/01/2016	Φόρου Εισοδήματος	2013	344,31 €	216,72 €		561,03 €	
13	/01/2016	Έκτακτη εισφ.ν.3758/09	2008	2.000,00 €	2.400,00 €		4.400,00 €	
14	/01/2016	Έκτακτη εισφ.ν.3833/10	2010	390,15 €	468,18 €		858,33 €	
15	/01/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011	2.681,51 €	2.949,66 €		5.631,17 €	
16	/01/2016	Πράξη Προστίμου αρ.14	2015		0,00 €	100,00 €	100,00 €	
Σύνολα				727.189,70 €	870.981,16 €	100,00 €	1.598.270,86 €	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./....-01-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, καθώς και της υπ' αριθμ./....-01-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης**, οικον. έτους **2011**, προβάλλοντας τους κατωτέρω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους:

1. Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013
2. Η ανυπαρξία της παράβασης
3. Ως προς την νομιμότητα της προδικασίας του μερικού ελέγχου και της έκδοσης των οριστικών διορθωτικών καταλογιστικών πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου
 - 3^α Ως προς την νομιμότητα της προδικασίας του μερικού ελέγχου και της έκδοσης των οριστικών διορθωτικών καταλογιστικών πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου
 - 3^β Ως προς τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με αφορμή παράνομα κτηθέντα αποδεικτικά μέσα, που αφορούν σε άλλες διαχειρίσεις καθώς και τη διενέργεια του ενώ είχαν ήδη ελεγχθεί μεταγενέστερες χρήσεις, με άλλη εντολή ελέγχου
 - 3^δ Ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος δεν συνιστά μερικό φορολογικό έλεγχο ως προς την φορολογία εισοδήματος κατά την έννοια των διατάξεων του Ν.4174/2013
4. Ως προς τον υπό κρίση φορολογικό έλεγχο της ελεγκτικής φορολογικής αρχής και τις διαπιστώσεις αυτού, όπως διατυπώνονται με την οικεία έκθεση ελέγχου
 - 4.1. Γενικά ως προς τον τρόπο επεξεργασίας των ελεγχόμενων τραπεζικών κινήσεων και την προσαύξηση περιουσίας
 - 4.1.α Ως προς τη νόμω αβάσιμη και πλημμελώς εφαρμοζόμενη τεχνική ελέγχου των τραπεζικών κινήσεων. Αναδρομικότητα στην εφαρμογή της,
 - 4.1.β Ως προς την φορολογητέα «προσαύξηση περιουσίας» από μη νόμιμη αιτία ή την άγνωστη πηγή και ως προς την αναδρομικότητα της,
 - 4.1.γ Ως προς τον επιμερισμό του ελέγχου των ποσών σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται ο ελεγχόμενος – προσφεύγων ως συνδικαιούχος αυτών,
 - 4.2. Ιδίως ως προς τις ελεγχόμενες τραπεζικές πιστωτικές (καταθετικές) κινήσεις και λοιπά στοιχεία που αναφέρονται στην οικεία έκθεση της ελεγκτικής φορολογικής αρχής.
5. Ως προς το αβάσιμο του καταλογισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011

1. Ως προς τον ισχυρισμό ότι το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, αντίκειται στο Σύνταγμα

Επειδή, ο προσφεύγων με τον με τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας 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,

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η παράβαση που του αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που του αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, όπως προκύπτει από τις σελίδες 124 και επόμενες της από .../01/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που συνέταξε η αρμόδια φορολογική Αρχή, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων, κατέληξε στον ακριβή προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος και επομένως ο εδώ ισχυρισμός του, απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό της νομιμότητας της προδικασίας του μερικού φορολ. ελέγχου

Επειδή ο προσφεύγων με τον 3α λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι «η ελεγκτική φορολογική αρχή αφενός χρησιμοποίησε στοιχεία, τα οποία έχουν αποκτηθεί με παράνομο τρόπο (Λίστα Λαγκάρντ) και αφετέρου διενήργησε έρευνα (με αποτέλεσμα τον υπό κρίση καταλογισμό) κατά παράβαση του νόμου, του Συντάγματος και των αρχών του φορολογικού δικαίου, δεδομένου ότι άρχισε την ελεγκτική (και τελικώς και προανακριτική) διαδικασία και προέβη σε έκδοση εντολής ελέγχου μετά την συλλογή, επεξεργασία και διακράτηση των στοιχείων σε βάρος του ελεγχόμενου - προσφεύγοντος, ενώ παράλληλα αιτήθηκε τη λήψη συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία επίσης ουδέποτε γνωστοποίησε στον ελεγχόμενο - προσφεύγοντα πριν την έκδοση των υπό κρίση καταλογιστικών σε βάρος του πράξεων. Συνεπώς, η ελεγκτική φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) κατά τη διενέργεια του εν λόγω φορολογικού ελέγχου σε βάρος του ελεγχόμενου - προσφεύγοντος δεν τήρησε τη νόμιμη προδικασία που προβλέπεται από το Νόμο και το Σύνταγμα, γεγονός που καθιστά την προδικασία νόμω αβάσιμη παράνομη, και για τον λόγο αυτό, κάθε πράξη που βασίζεται σε αυτή (καταλογισμός) παραβιάζει με τη σειρά της κι αυτή τον Νόμο, το Σύνταγμα και τις φορολογικές αρχές του ποινικού / φορολογικού δικαίου»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η Φορολογική Αρχή λειτούργησε ως όργανο της Δημόσιας Διοίκησης και τήρησε τη νόμιμη προδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις καθόσον την 01/12/2015 κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./...-11-2015 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 Ν. 4174/2013 και την με αριθμό/...-10-2015 εκδοθείσα εντολή φορολογικού ελέγχου, η οποία περιελάμβανε το σύνολο των απαραίτητων πληροφοριακών στοιχείων, πριν την έναρξη του ελέγχου, περαιτέρω δε πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./...-12-2015 **Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου** σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013, στο οποίο ο προσφεύγων απάντησε με το υπ' αριθμ./2016 υπόμνημά του, το οποίο ελήφθη υπόψη από τη φορολογική Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις οριστικές καταλογιστικές πράξεις και ως εκ τούτου ο εδώ ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να **απορριφθεί** ως απαράδεκτος.

Επειδή ο προσφεύγων με τον 3β λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι «νόμω αβάσιμα η φορολογική αρχή προέβη σε φορολογικό έλεγχο και φορολογικό καταλογισμό για την οικεία χρήση. Και τούτο ιδίως διότι, αιτία για τη διενέργεια του παρόντος φορολογικού ελέγχου ήταν η λήψη με παράνομο τρόπο από το ελληνικό δημόσιο δήθεν πληροφοριών, οι οποίες όμως αφορούν αποκλειστικά τις χρήσεις 2005 - 2007 και όχι την οικεία χρήση. Και επιπρόσθετα, διότι ήδη και πριν τον παρόντα φορολογικό έλεγχο, η φορολογική αρχή (και μάλιστα άλλη αυτής υπηρεσία / Σ.Δ.Ο.Ε.) είχε διενεργήσει φορολογικό έλεγχο για μεταγενέστερες της παρούσας φορολογικές χρήσεις (2005 - 2007 / έκθεση ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε. 10.7.2015)»

Επειδή διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του ν. 4174/13 κατόπιν των με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./...-10-2012 και/...-09-2015 Παραγγελιών του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και των σε αυτές συμπεριλαμβανομένων νόμιμων στοιχείων και πληροφοριών, είναι δε δυνατή η διενέργεια περισσότερων μερικών ελέγχων, από την ίδια ή άλλη φορολογική Αρχή, για τις ίδιες, προγενέστερες ή μεταγενέστερες χρήσεις και ως εκ τούτου, ο εδώ ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να **απορριφθεί** ως απαράδεκτος.

Επειδή ο προσφεύγων με τον **3δ λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι «ο υπό κρίση διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος δεν συνιστά κατ' ουσία μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος, δεδομένου ότι η εν λόγω ελεγκτική φορολογική αρχή, έλεγε το σύνολο των πηγών εισοδήματος του προσφεύγοντος και την ανάλωση κεφαλαίου αυτής προηγούμενων ετών, ... και δεν περιορίστηκε μόνο σε επιμέρους δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών - περίπτωση που θα καθιστούσε πράγματι το έλεγχο ως «μερικό» - αλλά προέβη περαιτέρω και σε έλεγχο όλων των εισοδημάτων του προσφεύγοντος και μάλιστα εισοδημάτων του που προέρχονται και από άλλες πηγές, ακόμη και παλαιότερων χρήσεων, ... κατόπιν αυτών, ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος είναι νόμω αβάσιμος, κατά παράβαση του κανόνα της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος) και νόμω αβάσιμη καθίσταται για τον λόγο αυτό και ο προσβαλλόμενος με την παρούσα προσφυγή καταλογισμός, προερχόμενος και βασιζόμενος σε μη νόμιμο έλεγχο»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε., με το οποίο παρασχέθηκαν οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. **Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου**. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου,

Επειδή ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, των σχετικών αποφάσεων και εγκυκλίων, με βάση τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, δεν αφορούσε όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη και εισφορές και επομένως **δεν συνιστά πλήρη έλεγχο αλλά μερικό έλεγχο**, δεδομένου ότι δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο εδώ ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να **απορριφθεί** ως απαράδεκτος

4. Ως προς τον τρόπο επεξεργασίας των ελεγχόμενων τραπεζικών καταθέσεων

Επειδή ο προσφεύγων με τον **4.1.α λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι «κατά τους κανόνες που διέπουν τις τραπεζικές συναλλαγές αλλά και τους κανόνες της κοινής λογικής, η τήρηση τραπεζικού λογαριασμού συνίσταται σε σειρά κινήσεων, όπως αναλήψεις, μεταφορές, πληρωμές, καταθέσεις, κ.ο.κ. Από την κυκλική αυτή σειρά, δεν δύναται να απομονωθούν οι πράξεις των καταθέσεων χωρίς να ληφθούν υπόψη οι λοιπές σχετιζόμενες με τις καταθέσεις αυτές τραπεζικές κινήσεις που είτε προηγούνται είτε / και έπονται αυτών των καταθέσεων, και οι οποίες τραπεζικές κινήσεις μόνο αν ληφθούν υπόψη σε σύνολο είναι δυνατό να απεικονίσουν την πραγματική ροή του χρήματος. Η κατ' επιλογή του ελέγχου απομόνωση συγκεκριμένων τραπεζικών κινήσεων, και η αποσπασματική εκτίμηση αυτών μόνο σε λανθασμένα συμπεράσματα θα μπορούσε να οδηγήσει, διότι με την τεχνική αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο μόνο οι πραγματικές πρωτογενείς καταθέσεις, δηλαδή αυτές που προσ αυξάνουν την περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αλλά "βαπτίζεται" και λαμβάνεται υπόψη ως "πρωτογενής κατάθεση" κάθε τραπεζική κίνηση με την οποία πιστώνεται ο ελεγχόμενος τραπεζικός λογαριασμός. Έτσι, όμως, καταλήγουμε στο παράδοξο αποτέλεσμα της φορολόγησης κάθε τραπεζικής κίνησης με πιστωτικό χαρακτήρα, χωρίς προηγουμένως να έχει ελεγχθεί, τεκμηριωθεί και αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή ότι η εκάστοτε ελεγχόμενη τραπεζική κίνηση συνιστά κατάθεση πρωτογενή που προσ αυξάνει την περιουσία του ελεγχόμενου και οφείλεται για τον λόγο αυτό φόρος»,

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή διενήργησε έλεγχο καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, για όσες δε από αυτές δεν ήταν δυνατή η συσχέτισή τους με αντίστοιχες χρεώσεις του ιδίου ή άλλου από τους λογαριασμούς του, τις χαρακτήρισε «καθαρές πιστώσεις» ή «πρωτογενείς καταθέσεις» και ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η αιτιολόγησή τους.

Επειδή για τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμόστηκε η τεχνική ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, των σχετικών αποφάσεων και εγκυκλίων, με βάση τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, για τον έλεγχο δε αυτό εκδόθηκε η υπ' αριθμ./-10-2015 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, του περιεχομένου της οποίας έλαβε γνώση ο προσφεύγων την 01-12-2015, ο εδώ ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να **απορριφθεί** ως απαράδεκτος

5. Ως προς την αναδρομικότητα των διατάξεων του άρθρου 15 § 3 του Ν.3888/2010

Επειδή ο προσφεύγων με τους **4.1.α** και **4.1.β λόγους** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του Ν.3888/2010, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 § 2 του Συντάγματος,

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

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

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

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση». Εξάλλου, 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**, επί προδικαστικών αιτημάτων «σκοπός της απαγόρευσης της διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος (που ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους) είναι η **ασφάλεια του δικαίου** και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων, 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 συνταγμα-

τική 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 αντικείμενου του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 4355/1985, ΣτΕ 2785/1985, Ολομ. ΣτΕ 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 απόδοξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, **δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 78 Σ. και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της**» ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

6. Ως προς την κατανομή των ποσών των τραπ. λογαριασμών στους συνδικαιούχους

Επειδή ο προσφεύγων με τον **4.1.α λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι «για αρκετούς από τους ελεγχόμενους κοινούς λογαριασμούς, αν και ο ελεγχόμενος - προσφεύγων εμφανίζεται ως συνδικαιούχος αυτών, στην πραγματικότητα δεν έχει εξουσία διαχείρισης τους, αλλά εμφανίζεται ως συνδικαιούχος μόνο για λόγους ασφαλείας, με αποτέλεσμα αδικαιολόγητα να λαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών υπόψη από τον έλεγχο ως προσαύξηση της περιουσίας του κατά τις ελεγχόμενες χρήσης. Ενώ, αντίθετα, σε λογαριασμούς που εμφανίζονται ως συνδικαιούχοι πρόσωπα της στενής του οικογενείας - και πάλι για λόγους ασφαλείας -, αυτά δεν έχουν ουδέποτε ασκήσει δικαίωμα διαχείρισης, ενώ τα τελικά χρηματικά τους υπόλοιπα ανήκουν αποκλειστικά στον ελεγχόμενο - προσφεύγοντα κατά πλήρες κυριότητα, νομής και κατοχής δικαίωμα,... και με την παρούσα ο ελεγχόμενος προσφεύγων εξειδικεύει ακόμη περισσότερο τη σχέση του με τους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, τα πιστωτικά αυτών υπόλοιπα κατά την ελεγχόμενη περίοδο και τις επιμέρους πιστωτικές σε αυτούς κινήσεις. Ιδίως, αυτός (ελεγχόμενος - προσφεύγων) επικαλείται και πλήρως αποδεικνύει το γεγονός ότι σωρεία των ελεγχόμενων πιστωτικών κινήσεων ούτε του άνηκε ούτε και τον αφορούσε καθ' οιονδήποτε τρόπο. Και τούτο διότι, αυτές (πιστωτικές κινήσεις) έχουν λάβει χώρα από τους γονείς του και κυρίως από τον πατέρα του και αντιστοιχούν στο κεφάλαιο προς ανάλωση (περιουσία και εισόδημα) του τελευταίου (πατέρα) καθώς και της συζύγου αυτού (μητέρας), κεφάλαιο το οποίο είχε προεχόντως δημιουργηθεί προ του ελεγχόμενου διαστήματος αλλά και κατά τη διάρκεια αυτού»

Επειδή με τις διατάξεις του **Ν. 5638/32** (Α' 307), προβλέπεται η έννοια του κοινού τραπεζικού λογαριασμού «Χρηματική κατάθεση παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι»

Επειδή με τις υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1033/2013** και **ΠΟΛ 1228/2014** εγκυκλίου, δόθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση των ποσών των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, σύμφωνα με τις οποίες οι συνδικαιούχοι οποιουδήποτε κοινού τραπεζικού λογαριασμού δεν είναι σε καμία περίπτωση τύποις συνδικαιούχοι, διότι έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης καθ' οιονδήποτε τρόπο (ανάληψη, κατάθεση ποσών) σε αυτόν και επομένως τα ποσά που περιλαμβάνονται σ' αυτόν επιμερίζονται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο του ισχυρισμού του.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανοποιητικά στοιχεία από τα οποία και αποδεικνύεται ότι η τροφοδότηση των κοινών λογαριασμών που επικαλείται, έγινε από τον πατέρα του και τη μητέρα του, ο εδώ ισχυρισμός του **απορρίπτεται** ως αναπόδεικτος.

7. Ως προς την αναστροφή του βάρους της απόδειξης της προσαύξησης περιουσίας

Επειδή ο προσφεύγων με τον **4.1.β λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι «με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1, 4 Σ., συνάγεται αβίαστα το συμπέρασμα ότι η υπό κρίση διάταξη άρθρου 15 παρ.3 του Ν. 3388/2010, δεν θεσπίζει Φορολογική υποχρέωση. Και τούτο διότι, δεν περιλαμβάνει στη νομοτεχνική της αποτύπωση τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου, όπως αυτά ορίζονται στον συνταγματικό κανόνα άρθρου 78 παρ. 1, 4Σ. Ούτε δε θα ήταν συνταγματικά ανεκτή οιαδήποτε τελολογική ή διασταλτική ερμηνεία της γραμματικής αποτύπωσης της διάταξης αυτής. Αντίθετα, με την ως άνω διάταξη φαίνεται να επιχειρεί ο φορολογικός νομοθέτης μια αναστροφή βάρους απόδειξης αναφορικά με την ύλη που αυτός ορίζει στην οικεία διάταξη ως «περιουσία που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Αποτέλεσμα της επιχειρούμενης αυτής αναστροφής είναι ότι πλέον (από τον χρόνο ισχύος του Ν.3888/2010) και για την ύλη που ορίζεται ως «περιουσία προερχόμενη από άγνωστη αιτία, ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή», ο Φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει την πηγή προέλευσης της και κατ' ακολουθία την προηγούμενη Φορολογική αυτής επιβάρυνση ή την νόμιμη απαλλαγή της. Σε κάθε δε περίπτωση, η Φορολογική αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει ότι η υπό κρίση ύλη προέρχεται από «άγνωστη ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή ή αιτία» και μόνο υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική αρχή αποδείξει ότι η υπό κρίση ύλη τυχόν προέρχεται από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, τότε αναστρέφεται το βάρος απόδειξης και καλείται ο φορολογούμενος να αποδείξει την πηγή προέλευσης της υπό κρίση ύλης. Ακόμη και τότε, η ως άνω διάταξη μόνο ως διαδικαστική διάταξη αναστροφής του βάρους απόδειξης δύναται να ισχύει, ενώ με αυτή δεν δύναται να θεωρηθεί ότι επιβάλλεται φόρος εισοδήματος, ιδίως διότι σε αυτή δεν περιλαμβάνονται ουσιαστικού δικαίου εξειδικευμένες διατάξεις, καθορισμού του υποκειμένου και αντικειμένου του φόρου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ.1.4 Σ.,...»

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 εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι 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**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «**3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. ... 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία**, όπως αναφέρονται

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

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

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. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξηση της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την **δικαιολόγηση προσαύξησης** περιουσίας **μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων** ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήμα-

τος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), **πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.** 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από **δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά** κλπ, **πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις** (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει **από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς**, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται **δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης** στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό **αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό.** Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον **ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει** εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν **δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας**, τότε αυτή **φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται** από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

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

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**, επί προδικαστικών αιτημάτων, σχετικά **«(Β) 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 (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 αποδείξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι **η τέλεση φορολογικής παράβασης**, όπως η επιδίικη, που συνίσταται **στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος**, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας 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, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 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., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.) **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

8. Ως προς τις υπ' αριθμ. 73 και 80 κινήσεις ποσού 13.500€ και 5.000€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας, τις καταθέσεις της **03/02/2010** ποσού **13.500€** και της **29/07/2010** ποσού **5.000€**, που έγιναν στον υπ' αριθμ.882 τραπεζικό λογαριασμό της Citibank και συγκεκριμένα «... Η εν λόγω κατάθεση βασίζεται σε προηγούμενες αναλήψεις μετρητών του προσφεύγοντος από άλλους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους αυτός (προσφεύγων) εμφανίζεται ως συνδικαιούχος. Τα ανωτέρω αποδεικνύονται τόσο από το σχετικό αποδεικτικό κατάθεσης μετρητών της τράπεζας "Citibank" που φέρει την υπογραφή του προσφεύγοντος, όσο κι από την σχετική αναλυτική κίνηση του με αριθμό480 επίσης ελεγχόμενου κοινού τραπεζικού λογαριασμού στην τράπεζα "Alpha Bank" (συννημμένα σχετικά 41α και 41β)»

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα **δεν έγινε δεκτός**, δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά των καταθέσεων προέκυψε ότι το ποσό των 13.500€ που κατατέθηκε αποτελείτο από 27 χαρτονομίσματα των 500€ έκαστο, ενώ το ποσό των 5.000€ αποτελείτο από 10 χαρτονομίσματα των 500€ έκαστο, ενώ οι επικαλούμενες προγενέστερες αναλήψεις έχουν γίνει κυρίως από μηχανήματα αυτόματης ανάληψης μετρητών (ΑΤΜ), που σε καμιά περίπτωση δεν χορηγούν χαρτονομίσματα τέτοιας αξίας, για τις λοιπές δε αναλήψεις που έγιναν από καταστήματα της Alpha Bank, δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά αναλήψεων, προκειμένου να αξιολογηθεί η ύπαρξη τέτοιου τύπου χαρτονομισμάτων.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «ο φορολογικός έλεγχος όφειλε, εν προκειμένω, να εφαρμόσει, μεταξύ άλλων, την πλέον πρόσφατη ως άνω εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων - που ορίζει ότι καταθετική κίνηση που βασίζεται σε προηγούμενη ανάληψη μετρητών δεν συνιστά πρωτογενή κίνηση - και να κάνει δεκτό ότι η υπό εξέταση κατάθεση δε συνιστά πρωτογενή τραπεζική καταθετική κίνηση επειδή βασίζεται σε προηγούμενη ανάληψη μετρητών. Εξάλλου, πέραν αυτού, η ως άνω εγκύκλιος δεν προβλέπει περαιτέρω υποχρέωση του προσφεύγοντος να προσκομίσει επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία / παραστατικά συναλλαγής προκειμένου να αιτιολογήσει ότι η κίνηση είναι πράγματι δευτερογενής. Ο δε ισχυρισμός του φορολογικού ελέγχου περί της δικαιολόγησης της ύπαρξης χαρτονομισμάτων των 500 ευρώ, αδικαιολόγητα και αβάσιμα προβάλλεται, αφού δεν προβλέπεται υποχρέωση του προσφεύγοντος να αιτιολογήσει την ύπαρξη των συγκεκριμένων χαρτο-

νομισμάτων. Ενώ, επίσης, αδικαιολόγητα προβάλλεται από τον έλεγχο ο ισχυρισμός αναφορικά με τις επικαλούμενες προγενέστερες αναλήψεις από ΑΤΜ ότι δήθεν τα ΑΤΜ σε καμία περίπτωση δεν χορηγούν χαρτονομίσματα τέτοιας αξίας. Σύμφωνα με την ως άνω εγκύκλιο, **με μόνη την προσκόμιση τραπεζικών παραστατικών** που αποδεικνύουν ότι η αναφερόμενη πιστωτική συνιστά τραπεζική καταθετική κίνηση που βασίζεται σε προηγούμενη ανάληψη μετρητών από άλλον τραπεζικό λογαριασμό, ο φορολογικός έλεγχος οφείλει να την αποδεχτεί ως δευτερογενή και να απέχει από τον καταλογισμό σε βάρος του προσφεύγοντος»

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1144110/05-11-2015** εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται μεταξύ των άλλων ότι «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, ... 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»,

Επειδή σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο, η φορολογική αρχή διενεργώντας έλεγχο για προσαύξηση περιουσίας μέσω τραπεζικών καταθέσεων, είχε δικαίωμα, προκειμένου να διερευνήσει το είδος των χαρτονομισμάτων που αναλήφθηκαν προγενέστερα, να ζητήσει τα παραστατικά ανάληψης, δεδομένου ότι η φράση «πρέπει να τεκμηριώνονται επαρκώς...», δεν προσδιορίζει τη μέθοδο τεκμηρίωσης,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική Αρχή απέδειξε ότι οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από ΑΤΜ δεν επανακατατέθηκαν με τις επίμαχες καταθέσεις, λόγω της φύσης των χαρτονομισμάτων που αυτά παρέχουν, περαιτέρω δε για τις αναλήψεις που έγιναν από την Alpha Bank δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά ανάληψης, αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο, ούτε προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και επομένως, οι εδώ επικαλούμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013**, 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», πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

9. Ως προς τις υπ' αριθμ. 74, 75, 76, 77, 78 και 79 κινήσεις συνολικού ποσού 98.671,11€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας τις κατωτέρω καταθέσεις συνολικού ποσού 98.671,11€, εκ των οποίων συνολικό ποσό 48.537,78€ επιμερίστηκε στον προσφεύγοντα με την ιδιότητα του συνδικαιούχου:

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Σύνολο κατάθεσης	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά κατάθεσης
74	Citibank	882	Incoming Tranfers 807.....	11/03/2010	8.235,49 €	1	8.235,49 €
75	Citibank	882	Incoming Tranfers 807.....	08/04/2010	15.235,62 €	1	15.235,62 €
76	Εθνική	385	Δήμητρα	06/05/2010	14.000,00 €	3	4.666,67 €
77	Εθνική	385	Δήμητρα	06/05/2010	35.200,00 €	3	11.733,33 €
78	Εθνική	385	Δήμητρα	06/05/2010	14.000,00 €	3	4.666,67 €
79	Εθνική	385	Δήμητρα	07/05/2010	12.000,00 €	3	4.000,00 €
Σύνολα					98.671,11 €		48.537,78 €

Επειδή για την αιτιολόγηση των εν λόγω κινήσεων, ο προσφεύγων **δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ούτε ενώπιον του ελέγχου, ούτε με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής,** 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», οι εδώ ισχυρισμοί του πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

10. Ως προς τον νόμο και ουσία αβάσιμο του καταλογισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «η επιβολή της υπό κρίση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 αντίκειται σε σωρεία συνταγματικών διατάξεων, όπως η αρχή της φορολογικής ισότητας και της Φοροδοτικής ικανότητας (άρθρ. 4 παρ. 1 και 5 του Σ.), περιορίζει υπέρμετρα την περιουσία (άρθρ. 17 του Σ.) και την οικονομική ελευθερία του ατόμου (άρθρο. 5 του Σ.), στην αρχή της βεβαιότητας του φόρου και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου (άρθρ. 78 του Σ.), ενώ επί τω τέλει δεν υπάρχει φορολογητέα ύλη πέραν της δηλωθείσας στο οικείο οικονομικό έτος ώστε να δικαιολογεί την έκδοση αυτής»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152) ορίζεται ότι «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 – 2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. ... 3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού. β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού. γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού. δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού... Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή»

Επειδή η φορολογική Αρχή εφάρμοσε τις ανωτέρω διατάξεις, και δεδομένου ότι διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών - πιστώσεων, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 29 § 3 του ν. 3986/2011 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,

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../01/2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από .../02/2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, κατοίκου Π. Ψυχικού, τ.κ 15452), με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./-01-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος**, καθώς και της υπ' αριθμ./-01-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης**, οικον. έτους **2011**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Α. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Οικονομικό έτος 2011 (εισοδήματα 1/1 - 31/12/2010)	
Προσαύξηση Περιουσίας κατ' έλεγχο	67.037,78€
Μείον: Καταθέσεις που δεν είναι πρωτογενείς σύμφωνα με την παρούσα:	0,00 €
Προσαύξηση Περιουσίας με βάση την παρούσα	67.037,78€

Β. Φορολογητέα Εισοδήματα – οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2011

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της Συζύγου
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	882,35 €		882,35 €		882,35 €	
Ζ. Από Εισοδήματα άρθ. 48 § 3 ν. 2238/94			67.037,78 €		67.037,78 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	882,35 €		67.920,13 €		67.920,13 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	882,35 €		67.920,13 €		67.920,13 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	882,35 €		67.920,13 €		67.920,13 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	882,35 €		67.920,13 €		67.920,13 €	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	882,35 €	67.920,13 €	67.920,13 €	67.037,78 €
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	132,35 €			
	Χρεωστικό ποσό		19.565,70 €	19.565,70 €	19.698,05 €
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 114%			22.455,78 €	22.455,78 €	22.455,78 €
Συμψηφισμός					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		42.021,48 €	42.021,48 €	42.153,83 €
	για επιστροφή	132,35 €			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Εισφοράς Αλληλεγγύης οικ. έτους 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Εισόδημα επιβολής εισφοράς Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων	149.418,63 €	216.456,41 €	216.456,41 €	67.037,78 €
	της συζύγου				
Συντελεστής Εισφοράς	Ατομικό & τέκνων	4%	4%	4%	
	της συζύγου				
Εισφορά Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων	5.976,75 €	8.658,26 €	8.658,26 €	2.681,51 €
	της συζύγου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 110%			2.949,66 €	2.949,66 €	2.949,66 €
Σύνολο Έκτακτης εισφοράς για καταβολή		5.976,75 €	11.607,92 €	11.607,92 €	5.631,17 €

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).