



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 603/7-6-2016

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 πδ 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 13.644,65€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 16.373,58€, ήτοι συνολικό ποσό **30.018,23€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 3.789,02€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 4.546,82€, ήτοι συνολικό ποσό **8.335,84€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 (οικονομικό έτος 2007), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 12.289,93€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 14.747,92€, ήτοι συνολικό ποσό **27.037,85€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 4.209,06€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 5.050,87€, ήτοι συνολικό ποσό **9.259,93€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Οι επιβληθέντες φόροι προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, στο οποίο επισυνάπτονταν η από πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. με αριθμό υπόθεσης

Από τον έλεγχο του διενήργησε η Περιφερειακή Διεύθυνση του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, τα ευρήματα του οποίου αποτυπώνονται στις σχετικές εκθέσεις Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 & 2006 αναντιστοιχία μεταξύ των πραγματικών και των δηλωθέντων, στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εισοδημάτων του προσφεύγοντος. Τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, στους οποίους αποτυπώνονται πρωτογενείς καταθέσεις κυρίως του ιδίου αλλά και τρίτων, οι οποίες αθροιζόμενες υπερτερούν έναντι των δηλωθέντων εισοδημάτων του. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε για το έτος 2005 προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 65.546,33€ και για το έτος 2006 προσαύξηση περιουσίας ύψους 22.152,95€.

Ο έλεγχος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στη συνέχεια, αξιοποιώντας τα συγκεκριμένα ευρήματα, καταλόγισε φόρο εισοδήματος καθώς και φόρο προστιθέμενης αξίας στα μη δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος, συνυπολογίζοντας παράλληλα και τις προβλεπόμενες στα άρθρα 1 και 2 του Ν. 2523/97 προσαυξήσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Υπάρχει παραβίαση του νόμου και της νομολογίας των δικαστηρίων- Το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ερμηνεύθηκε εσφαλμένα- Η αναδρομική εφαρμογή του άρθρου είναι αντισυνταγματική. *Προς επίρρωση του ισχυρισμού του παραθέτει την υπ' αρ. 2828/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.*

β. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου έχει παραγραφεί.

γ. Η επιβολή του ΦΠΑ είναι παράνομη- Ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι επίδικες καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος αφορούν φορολογητέες πράξεις.

ε. Ο έλεγχος ήταν πλημμελής. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Δεν δόθηκε επαρκής χρόνος στον προσφεύγοντα για συγκέντρωση όλων των αποδεικτικών στοιχείων.

ζ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν την απαιτούμενη σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

η. Το προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα της χρήσης 2005, θα πρέπει να μειωθεί κατά 25.000€, καθώς αφορά επιστροφή χρηματικών διευκολύνσεων που είχε κάνει ο προσφεύγων σε τρίτα πρόσωπα (..... στις/2005, ποσό 10.000€ καιστις/2005, ποσό 15.000€).

θ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εμπεριέχουν αριθμητικά λάθη. Ο έλεγχος θα έπρεπε να είχε θεωρήσει ότι τα ποσά των καταθέσεων εμπεριέχουν τον Φ.Π.Α.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94 και περί αντισυνταγματικότητας της αναδρομικής εφαρμογής αυτού.

• **Επειδή**, ο Κώδικας φορολογίας εισοδήματος, που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2238/94, και ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο ορίζει, μεταξύ άλλων τα εξής:

Στο άρθρο 1: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2»

Στο άρθρο 2: «Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.....»

Στο άρθρο 3: «Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.....»

Στο άρθρο 4: «Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.....».

- **Επειδή,** στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, αναφέρονται ρητώς τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».
- **Επειδή,** με την ΠΟΛ 1095/29-4-2011 δόθηκαν από την Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινήσεις σχετικά με την ομοιόμορφη εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/10. Συγκεκριμένα, στην εν λόγω απόφαση αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:
«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος 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. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας

που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, 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 Κ.Φ.Ε. 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. 10. **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.** 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.....»

- **Επειδή,** το Β' τμήμα του ΣτΕ (884/2016 απόφαση), αποφάνθηκε σχετικά με την αντισυνταγματικότητα ή μη της αναδρομικής εφαρμογής του β' εδαφίου του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94. Συγκεκριμένα σε απάντηση επί σχετικού προδικαστικού ερωτήματος αναφέρει τα ακόλουθα:

«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**, εν προκειμένω οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής όσο και από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος στις χρήσεις 2005 και 2006 σε βάρος του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/94 ερμηνεύθηκε ορθώς από τον έλεγχο, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1095/2011, καταλογίζοντας τα ποσά που προσδιορίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας στην χρήση που αφορούν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου.

- **Επειδή**, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής την του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων που αφορούν τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2006, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:
 - Σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».
 - Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2006, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού

φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

- Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία.

Το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, οι εν λόγω διαχειριστικές περίοδοι 2005 και 2006 παραγράφονται την 31/12/2016 και την 31/12/2017 αντίστοιχα, η δε επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης στον προσφεύγοντα έχει συντελεστεί προγενέστερα

- Αναφορικά δε με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί αντισυνταγματικότητας των νόμων με τους οποίους παρατάθηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι παρατάσεις της παραγραφής δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης επιβολής του ΦΠΑ, καθώς ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν φορολογητέες πράξεις.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του Κώδικα του Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000): «Αντικείμενο του φόρου είναι:
α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία

της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».
- **Επειδή**, εν προκειμένω, η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή (άρθρο 145 Κ.Δ.Δ.) δεν απέδειξε (πρβλ. και ΣτΕ 494/2012, 76/2002, 3558/2000, 3559/2000, 3000/1997, 410/1997, 130/1995 κ.α.) ότι τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, ότι ήταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προέρχονται από την άσκηση της αποδιδόμενης σ' αυτόν δραστηριότητας του ελευθέρου επαγγέλματος.
- **Επειδή**, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., με αριθμό υπόθεσης, στην οποία στηρίζονται οι εκθέσεις ελέγχου καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης, δεν αναφέρεται κανένα συγκεκριμένο στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει αναμφισβήτητα η παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών του προσφεύγοντος σε οποιονδήποτε άλλον αγνώστων στοιχείων πελάτη, με τη λήψη αμοιβής και χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την επιβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.
- **Επειδή** η φορολογική αρχή στήριξε την κρίση της αποκλειστικά στο γεγονός της κατάθεσης χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Μόνη της όμως η κατάθεση χρηματικών ποσών δεν αποδεικνύει την καταβολή αμοιβής έναντι παρασχεθείσας υπηρεσίας, αλλά για τον σχηματισμό εμπειριστατωμένης τέτοιας κρίσης, απαιτείται λογική και τεκμηριωμένη συνεκτίμηση όλων των πραγματικών δεδομένων, από τα οποία να καταδεικνύεται η πραγματοποίηση συναλλαγών. Εν προκειμένω, εξάλλου όπως διατείνεται ο προσφεύγων, τα χρήματα των επίμαχων καταθέσεων δεν αφορούσαν σε αμοιβές για παρεχόμενες υπηρεσίες σε τρίτους στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματός του, αλλά σε άλλες δραστηριότητες για τις οποίες δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου και απόδοσης του αναλογούντος σε αυτό ΦΠΑ. Όφειλε, επομένως, η φορολογική αρχή να προβεί σε περαιτέρω διασταυρώσεις και επαληθεύσεις σχετικά με τις κινήσεις των επίμαχων λογαριασμών.
- **Επειδή**, το Β' τμήμα του ΣτΕ (886/2016 απόφαση), αποφάνθηκε σχετικά με το θέμα της επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. σε περίπτωση ελέγχου προσαύξησης περιουσίας από την φορολογική αρχή. Το γεγονός δε ότι η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. έχει άμεση συσχέτιση με τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α επιτάσσει την παράθεση του σκεπτικού της εν λόγω απόφασης. «Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ.

καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. [2523/1997](#), η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), **η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας** – Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών – Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, **απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου** και για **τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος** (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ».

- **Επειδή**, με βάση το ανωτέρω σκεπτικό, αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, η οποία δεν θα δικαιολογηθεί ικανοποιητικά και επαρκώς από αυτόν ο οποίος και φέρει αποκλειστικά το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσής της, λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2238/1994, χωρίς όμως το γεγονός αυτό από μόνο του να δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων και απόδοσης του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας.
- **Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας θεωρείται ελλιπής και ανεπαρκής, με συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος να κρίνεται **βάσιμος και αποδεκτός**.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελειών του ελέγχου και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, λόγω μη χορήγησης επαρκούς χρόνου στον προσφεύγοντα για συγκέντρωση όλων των αποδεικτικών στοιχείων.

- **Επειδή**, στο άρθρο 48 § 3 του 2238/94 προσδιορίζεται σαφώς το ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης, όσον αφορά την φορολόγηση ή μη των χρηματικών ποσών, που προέρχονται από προσαύξηση περιουσίας. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι ο φορολογούμενος είναι αυτός ο οποίος καλείται 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.

Στο ίδιο πλαίσιο κινείται και η ερμηνευτική ΠΟΛ 1095/2011, όπου στην παράγραφο 3 αναφέρεται 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.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραλείψεως της φορολογικής αρχής να ζητήσει η ίδια από τα τραπεζικά ιδρύματα τα στοιχεία για την εξακρίβωση των πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης, κρίνεται απορριπτέος.

- **Επειδή**, εξίσου αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος θεωρείται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν του δόθηκε επαρκής χρόνος, προκειμένου να συλλέξει επαρκή στοιχεία για τις υπό κρίση καταθέσεις χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Η φορολογική αρχή, τόσο κατά τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., όσο και κατά τον έλεγχο της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, χορήγησε στον προσφεύγοντα επαρκή και ικανό χρονικό διάστημα, προκειμένου αυτός να συγκεντρώσει το αποδεικτικό υλικό της απόδειξης των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα, από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής δόθηκε, κατόπιν σχετικών αιτημάτων του προσφεύγοντος, δύο φορές παράταση στην προθεσμία προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων.

Επιπλέον, η πάροδος του χρόνου ανάμεσα στους ελέγχους των δύο φορολογικών υπηρεσιών λειτούργησε επ' ωφελεία του προσφεύγοντος. Αν, επομένως, ληφθεί υπόψη, το γεγονός ότι η πρώτη πρόσκληση για παροχή διευκρινήσεων από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής επιδόθηκε στην δικηγόρο του προσφεύγοντος στις/2013 και ο έλεγχος από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ολοκληρώθηκε με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων στις/2015, ήτοι σε διάστημα πλέον των δύο ετών, συμπεραίνεται ότι ο ισχυρισμός περί μη χορήγησης επαρκούς χρόνου προβάλλεται παρελκυστικά και ως εκ τούτου δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν την απαιτούμενη σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

- **Επειδή**, όσον αφορά την αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αυτή κρίνεται **σαφής, ειδική και επαρκής**. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όσο και από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος στις χρήσεις 2005 και 2006 σε βάρος του προσφεύγοντος, βάσει των όσων ορίζονται στο άρθρο 48§3 του Ν. 2238/84 και στην ΠΟΛ 1095/2011.
- **Επειδή**, σε αντιδιαστολή με τα ανωτέρω, η αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνεται **παντελώς ανεπαρκής**. Όπως έχει ήδη αναλυθεί εκτενέστερα στα ανωτέρω εκτιθέμενα, προϋπόθεση για τον καταλογισμό στον προσφεύγοντα του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών, γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό. Αντ' αυτού, ο έλεγχος προκειμένου να καταλογίσει σε βάρος του προσφεύγοντος το αναλογούν ΦΠΑ στηρίζεται σε πιθανολόγηση, συσχετίζοντας συμπερασματικά και όχι βάσει συγκεκριμένων στοιχείων τα ποσά που έχουν κατατεθεί στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, από τον ίδιο ή από τρίτους, με παροχές επαγγελματικών υπηρεσιών και με μόνο ουσιαστικό ισχυρισμό ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή των καταθέσεων αυτών, αντιστρέφοντας έτσι, το βάρος της απόδειξης.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι το φορολογητέο εισόδημα της χρήσης 2005, θα πρέπει να μειωθεί κατά 25.000€, καθώς αφορά επιστροφή χρηματικών διευκολύνσεων.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα για την χρήση του 2005 θα πρέπει να μειωθεί κατά 25.000€, τυγχάνει αναπόδεικτος και ως εκ τούτου απορριπτέος. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στην υπηρεσία μας κανένα συγκεκριμένο στοιχείο, που να αποδεικνύει την βασιμότητα του ισχυρισμού αυτού, παρά μόνο επικαλείται το γεγονός της χρηματικής διευκόλυνσης, τοποθετώντας το χρονικά, μέσω των προσκομισθέντων υπεύθυνων δηλώσεων, πριν το 2000. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε, καταθετήριο ή επιταγή από την οποία θα μπορούσε να αποδειχθεί η ύπαρξη της χρηματικής διευκόλυνσης, αλλά ούτε και κάποια σύμβαση μεταξύ ιδιωτών κατατεθειμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με καταβεβλημένα τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 3 παρ. 1^{α,δ} και 15 παρ.10 του Κ.Τ.Ν.Χ.

Ως προς τον ισχυρισμό της αποφορολόγησης των χρηματικών ποσών που προέκυψαν από τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της αποφορολόγησης των κατατεθειμένων ποσών τυγχάνει αναπόδεικτος και αβάσιμος. Προκειμένου να γινόταν αποδεκτός ο συγκεκριμένος ισχυρισμός θα έπρεπε να αποδειχθεί από τον έλεγχο, ότι τα συγκεκριμένα χρηματικά ποσά αφορούν φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο και παράλληλα ότι τα ποσά αυτά ανταποκρίνονται στο συνολικό τίμημα της πράξης. Ωστόσο, τέτοιου είδους διαπιστώσεις και πορίσματα δεν προέκυψαν από τον έλεγχο, ούτε του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, αλλά ούτε και της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Για τον λόγο αυτό άλλωστε, όπως ήδη έχει αποτυπωθεί και ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση η αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, κρίνεται ως **ανεπαρκής**.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΕΝ ΜΕΡΕΙ ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	13.644,65€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	16.373,58€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	30.018,23€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	3.789,02€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	4.546,82€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	8.335,84€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).