



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 25-05-2016

Αριθμός απόφασης: 1938

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της .. του .., με Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου .., οδός ..., κατά των κάτωθι περιγραφομένων σε πίνακα πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
A/ A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημ/νία κοινοποίησ ης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2000	29.062 δρχ. ή 85,29€	29.062 δρχ. ή 85,29€
2				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2001	1.069.486 δρχ 3.138,62€	1.069.486 δρχ 3.138,62€
3				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2002	2.578,93€	2.578,93€
4				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2003	30.821,90€	30.821,90€
5				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2004	14.665,92€	14.665,92€
6				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2006	13.276,01€	13.276,01€
7				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2007	470,14€	470,14€
8				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2008	2.942,39€	2.942,39€
9				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2009	716,10€	716,10€
10				Φ.Ε.	01/01/-31/12/2010	116.113,23€	116.113,23€
11				ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓ ΥΗΣ	01/01/-31/12/2010	12.367,04€	12.367,04€

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις άνω περιγραφόμενες σε πίνακα πράξεις., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.210 δρχ. ή 38,77 €, πλέον 15.852 δρχ. ή 46,52 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 29.062 δρχ. ή 85,29 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 486.130 δρχ. ή 1.426,65 €, πλέον 583.356 δρχ. ή 1.711,98 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 1.069.486 δρχ. ή 3.138,62 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.172,24 €, πλέον 1.406,69 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 2.578,93 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 14.035,86 €, μείον αρνητική διαφορά από τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 56,99€, πλέον 16.483,03 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 30.821,90 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 6.692,23 €, μείον αρνητική διαφορά από τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 56,99 €, πλέον 8.030,68 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 14.665,92 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 6.034,55 €, πλέον 7.241,46 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 13.276,01 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 213,70 €, πλέον 256,44 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 470,14 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.337,45 €, πλέον 1.604,94 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 2.942,39 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 325,50 €, πλέον 390,60 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 716,10 €.

Με τον υπ'αρ..... Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 54.770,39 €, πλέον 61.342,84 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 116.113,23 €.

Με την υπ'αρ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.945,69 €, πλέον 6.421,35 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 12.367,04 €.

Με την με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2000 έως 2011, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των άρθρων 66, 67B και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), καθώς των διατάξεων των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των δεδομένων του CD που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμ. ΑΒΜ : ... παραγγελία του Ε.Ο.Ε. (έγγραφο), και προκειμένου να διαπιστωθεί η τυχόν προκύπτουσα προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2010 απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 400.000,00 ευρώ.

Το έμβασμα απεστάλη στο εξωτερικό (στην) από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα .. (... Τράπεζα) με αριθ., ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους : α), β) και γ)

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι το ποσό που της αναλογεί από το ως άνω έμβασμα είναι αυτό των 350.000,00 €.

Επιπλέον από την επεξεργασία του CD ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στον υπ'αρ..... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ... με δικαιούχος την ..., ... και την προσφεύγουσα, στις 12/02/2010 πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 30.000,00 και 100.000,00. Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω καταθέσεις την αφορούν αποκλειστικά, καθώς πρόκειται για δικές της προσωπικές συναλλαγές και αποτελούν μέρος της αξίας πώλησης του ακινήτου της, επί της οδού .. στην .. η οποία πραγματοποιήθηκε με το υπ'αρ..... συμβόλαιο πώλησης οριζοντίων ιδιοκτησιών με αγοράστριες την ... και την Συγκεκριμένα πρόκειται για καταθέσεις της επιταγής Ν0 ... της ... τράπεζας ποσού 30.000,00 €, καθώς και της επιταγής ... της ... τράπεζας ποσού 100.000,00 €, οι οποίες εκδόθηκαν σε διαταγή κας ... του ... (η οποία είναι μία εκ των δύο αγοραστριών του ακινήτου που πούλησε) με Α.Φ.Μ. ... και τα χρήματα πιστώθηκαν στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό ... της ..., για λογαριασμό της. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της καθώς το ποσό των συγκεκριμένων καταθέσεων ύψους 130.00,00 ευρώ δεν συμπεριλαμβανόταν στο τίμημα αγοραπωλησίας που αναγράφεται στο ως άνω συμβόλαιο και ως εκ τούτου αποτελεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 48 §1 και 3 του Ν. 2238/1994, η οποία χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία. Στη συνέχεια ο έλεγχος, προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (όπως αποτυπώνεται στον παρακάτω «πίνακα σύγκρισης αποτελεσμάτων»), εφαρμόζοντας της διατάξεις του άρθρου 67B του Ν.2238/1994 και διαπίστωσε

προσαύξηση περιουσίας αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων στα οικον. έτη 2001-2005 και 2007-2011, για την οποία η προσφεύγουσα από τα στοιχεία που προσκόμισε, δεν απέδειξε στο σύνολό της την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, ούτε ότι φορολογήθηκε από άλλες διατάξεις, ούτε ότι απαλλασσόταν από το φόρο με ειδική διάταξη και ως εκ τούτου, η διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις της §1 και 3 του άρθρ. 48 του ν. 2238/94.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΠΟΣΑ) ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ			
	ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ CD ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ
2001	0,00	232,63	-	232,63
2002	4.755,49	230,57	-	4.755,49
2003	5.321,58	245,62	-	5.321,58
2004	38.264,00	0,00	-	38.264,00
2005	20.232,10	12.762,48	-	20.232,10
2006	0,00	0,00	-	0,00
2007	16.544,98	637,47	-	16.544,98
2008	0,00	650,89	-	650,89
2009	4.953,51	2.269,40	-	4.953,51
2010	0,00	1.934,20	-	1.934,20
2011	94.150,92	51.908,74	130.000,00	130.000,00
2012	0,00	0,00	-	0,00

Κατόπιν ο έλεγχος εξέδωσε τις επίδικες πράξεις των οποίων η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση, ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Η διάταξη της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 δεν έχει αναδρομική ισχύ και ουδέποτε ίσχυσε πριν την 30/09/2010.
2. Η πηγή του εισοδήματος δεν είναι άγνωστη και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας καθώς η εν λόγω συναλλαγή εμπίπτει στις διατάξεις της φορολογίας περί μεταβίβασης ακινήτων και η φορολογική αρχή όφειλε να αποστείλει σχετικό πληροφοριακό έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο Προσδιορισμού Φ.Μ.Α με βάση νέα στοιχεία.
3. Ουδέν έγγραφο ή αντέγραφο υφίσταται και ουδόλως τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 13 παρ. 3 του Ν.1521/1950.
4. Η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων της, οφείλει να αιτιολογεί πλήρως και επαρκώς τις εκδοθείσες από αυτήν καταλογιστικές πράξεις, βαρύνεται δε με την απόδειξη των ισχυρισμών της περί συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας που επικαλείται, ήτοι εν προκειμένω περί της ύπαρξης

προσαύξησης περιουσίας, η οποία φέρεται να μην δικαιολογείται, μη αρκούντων των επιχειρημάτων σχετικά με καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Εσφαλμένα το σχετικό ποσό των 130.000,00 ευρώ θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας καθώς από τις δύο (2) τραπεζικές επιταγές προκύπτει ότι το ποσό αυτό αφορά μη δηλωθέν τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου.

5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις καταλογισμού φόρου για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003, και 2004.
6. Η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατ'εφαρμογή του άρθρου 67B του ΚΦΕ και μάλιστα αναδρομικά για την χρήση 2000 και εντεύθεν και δη για οικονομικό έτος πέραν του προηγούμενου (οικ. έτος 2012) εκείνου κατά το οποίο θεσπίσθηκε (οικ. έτος 2013) ερείδεται σε αντισυνταγματική διάταξη νόμου, η οποία έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος και τυγχάνει εξ αυτού ανεφάρμοστη.. Εσφαλμένα ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος δεν έλαβε υπόψη θετικές διαφορές παρελθουσών χρήσεων. Για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003, 2007, 2008, 2009 και 2010, οι διαφορές των εισοδημάτων του και της ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του ΚΦΕ υπολείπεται του 20% και άρα οι εν λόγω διαφορές δεν μπορούν να προσauξάνουν τα εισοδήματά για τις εν λόγω χρήσεις. Παρανόμως η φορολογική αρχή υπολόγισε και εφήρμοσε για τις χρήσεις 2003 έως και 2007 ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για το επιβατικό αυτοκίνητο τύπου JEEP ιδιοκτησίας της κατά 40%, με αρ.κυκλ.....
7. Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2012.

Επειδή, με το **άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994** όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «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, στην εγκύκλιο **ΠΟΛ.1095/2011** παρ. 1, 2 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «**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 παρ. 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. **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, αναφορικά με την επιβολή φόρου μεταβίβασης επί του πράγματι καταβληθέντος τιμήματος για την αγορά ακινήτου, σε σχετικό ερώτημα, στο **υπ'αρ. αριθμ. πρωτ.: 1018274/98/Β0013/22-04-2009** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας - Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου(Δ13)', αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται επί του τιμήματος της μεταβίβασης, εφόσον υπερβαίνει την αντικειμενική αξία του ακινήτου. Εφόσον, κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 5 του α.ν. 1521/1950 γίνεται ρητή αναφορά στη διαφορά μεταξύ του τιμήματος μεταβίβασης και της αξίας του ακινήτου, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως τίμημα μόνο το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα, αλλά το πράγματι καταβληθέν τίμημα στον πωλητή. Συνεπώς, εάν ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος έχει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται πλήρως ότι το καταβληθέν τίμημα μεταβίβασης είναι μεγαλύτερο από το στο συμβόλαιο αναγραφόμενο τίμημα, οφείλει να προβεί στη σύνταξη σχετικού φύλλου ελέγχου με το οποίο να καταλογίζει στον υπόχρεο τον οφειλόμενο επί πλέον φόρο μεταβίβασης επί της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος (**Υπ.Οικ. Ε. 18143/1962**), καθώς και πρόσθετο φόρο ανακρίβειας, κατά τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του ν. 2523/1997. Σε συμφωνία με τα ανωτέρω, κατά τη διαδικασία ελέγχου των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου μεταβίβασης, η αρμόδια φορολογική αρχή θα πρέπει να αξιολογήσει κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο που διαθέτει, π.χ. τυχόν αντέγγραφο ή πληροφοριακό δελτίο της Υ.Π.Ε.Ε., και να προχωρήσει κατά την κρίση της στην έκδοση του σχετικού φύλλου ελέγχου για την είσπραξη του διαφυγόντος κύριου φόρου μεταβίβασης καθώς και του σχετικού πρόσθετου φόρου ανακρίβειας. Επιπλέον, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αντληθεί το επιχείρημα του καταλογισμού του κυρίου φόρου επί της διαφοράς μεταξύ του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο μεταβίβασης τιμήματος και του πράγματι καταβληθέντος τιμήματος μόνο στην περίπτωση της ύπαρξης αντεγγράφου από τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του α.ν. 1521/1950, η οποία ουδόλως αναφέρεται στον κύριο φόρο αλλά μόνο στον πρόσθετο φόρο που επιβάλλεται στον αγοραστή εάν διαπιστωθεί η ύπαρξη αντεγγράφου.».

Επειδή, με την απόφαση 884/2016 του Στε κρίθηκε ότι: « Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της 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 στέρηη 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.) – Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 66 παρ. 1](#) περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του [άρθρου 14 παρ. 1](#) του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. [4174/2013](#)), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d’Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012) – Αλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του [άρθρου 67B παρ. 1](#) του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του [άρθρου 27 παρ. 1](#) περιπτ. ε του νόμου [4174/2013](#), η οποία

εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου – Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας –)».

Επειδή, από το ... έγγραφο της Τράπεζας προκύπτει ότι οι καταθέσεις συνολικού ύψους 130.000,00 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν στις 12/02/2010 στον υπ' άρ ... λογαριασμό της προσφεύγουσας, προήλθαν από δύο (2) επιταγές ήτοι την υπ' αρ..... τραπεζική επιταγή της ..Τράπεζας ποσού 100.000,00 ευρώ και την υπ' αρ.... τραπεζική επιταγή της .. Τράπεζας ποσού 30.000,00 ευρώ, οι οποίες εκδόθηκαν σε διαταγή της ... η οποία είναι μια εκ των δύο αγοραστριών του ακινήτου που πούλησε η προσφεύγουσα με το υπ' άρ. ... συμβόλαιο πώλησης.

Επειδή, στην ίδια ως άνω ημερομηνία ήτοι στις 12/02/2010 κατατέθηκαν στον ίδιο ως άνω λογαριασμό και δύο (2) επιταγές της ... με αριθμό ... και ..., αξίας 125.000,00 € η κάθε μία, οι οποίες εκδόθηκαν σε διαταγή των δύο αγοραστριών ... και ... και οι οποίες αποτελούν την αναγραφόμενη στο συμβόλαιο αξία πώλησης του ακινήτου.

Επειδή, εν προκειμένω η ημερομηνία που πραγματοποιήθηκαν οι επίδικες καταθέσεις των επιταγών ταυτίζεται με την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου πώλησης, καθώς επίσης και η εκδότηρια των επιταγών κα ... είναι η κατά το 50% αγοράστρια του ακινήτου.

Επειδή, οι εν λόγω επιταγές, η αυθεντικότητα των οποίων δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, δεν αποτελούν αντέγγραφο παρά τα στοιχεία εκείνα από τα οποία αποδεικνύεται πλήρως ότι το

καταβληθέν τίμημα μεταβίβασης του περιγραφόμενου ως άνω ακινήτου είναι μεγαλύτερο από το στο συμβόλαιο αναγραφόμενο τίμημα.

Επειδή, οι ως άνω επιταγές αποτελούν νέο στοιχείο για την φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, για τον έλεγχο στον υπόχρεο τον οφειλόμενο επί πλέον φόρο μεταβίβασης επί της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος.

Επειδή, οι ως άνω επιταγές αποτελούν τα στοιχεία εκείνα από τα οποία αποδεικνύεται το ύψος του τιμήματος που εισέπραξε η προσφεύγουσα από την εκποίηση περιουσιακού της στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, με τις ως άνω επιταγές υποδεικνύει την πηγή, την αιτία των εν λόγω καταθέσεων, ήτοι την είσπραξη του μεγαλύτερου από το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα και ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό εφόσον δεν αποτελεί εισόδημα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, για να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994, καθώς η πηγή αυτού είναι γνωστή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί τούτου είναι βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Επειδή, τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δεν είναι υποκείμενα στο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013** (όπως αυτό αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015) ορίζεται ότι *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.....»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994**, όπως **τροποποιήθηκε με το άρθρο 13 του Ν.3522/2006 και ισχύει από 22-12-2006**, ορίζεται ότι: *«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 11 του Ν.3513/2006**, ορίζεται ότι: *« Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008.....»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **N.3697/2008**, ορίζεται ότι: « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2009....**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **10 του Ν.3790/2009** ορίζεται ότι « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **82 του ν. 3842/2010** ορίζεται ότι « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου **7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010** ορίζεται ότι «7.Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου **2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011** ορίζεται ότι «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου **1 του δεύτερου άρθρου του ν.4098/2012** ορίζεται ότι «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου **5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013** ορίζεται ότι «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.».

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

Επειδή, εν προκειμένω η υπ'αρ..... αρχική εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31/12/2013 και συγκεκριμένα στις 09-09-2013 καθώς και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα περιλαμβάνεται στις εισαγγελικές παραγγελίες και, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των επίδικων πράξεων για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002 και 2003 είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της **παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010** καθώς και των διατάξεων του **67B του Ν.2238/1994** ,δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Άλλωστε ως προς τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 ως πρόσφατα έχει νομολογιακά κριθεί, σύμφωνα με την υπ'αρ.5981/2014 Απόφαση του Δ.Εφ.Αθηνών-τμήμα 3^ο Τριμελές ότι «.....δεν πρόκειται για αναδρομική επιβολή φόρου, αλλά η ρύθμιση της διατάξεως αυτής αποτελεί θεμιτή μέθοδο εξακριβώσεως της πραγματικής φορολογικής ικανότητας, εισάγοντας μάλιστα τεκμήριο, το οποίο αφενός μεν αφορά στην ανεύρεση των πραγματικών εισοδημάτων του ελεύθερου επαγγελματία, αφετέρου δε είναι μαχητό, δυνάμενος ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι η επαύξηση της περιουσίας του δεν προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών κατά την άσκηση του επαγγέλματός του ως ελεύθερου επαγγελματία, αλλά προέρχεται από άλλη πηγή ή ότι για κάποια νόμιμη αιτία απαλλάσσεται του φόρου ή φορολογείται διαφορετικά. Τούτο δε δεν αντιβαίνει στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, διότι από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων τη φορολογία εισοδημάτων και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ. ΣτΕ 1742/2013), όπως συμβαίνει και με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 (βλ. όμως και Δ.Εφ.Αθ 2829/2015 κ.α.)».

Επειδή, το άρθρο **58 του Ν.4174/2013** εφαρμόζεται από την 01.01.2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις (άρθρο 67 του ιδίου νόμου).

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις του κεφαλαίου **12 “Μεταβατικές διατάξεις” του άρθρο 66 του Ν. 4174/2013, περίπτωση 17, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν. 4223/2013**, ορίζεται ότι:

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 01.01.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.».

Επειδή, εν προκειμένω, για τις ελεγχόμενες χρήσεις φορολογίας εισοδήματος μέχρι 31/12/2013 ορθώς επιβλήθηκαν από την φορολογική αρχή οι προσαυξήσεις του Ν.2523/97, και όχι του νέου νόμου 4174/2013 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα επί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω επαναπροσδιορίζουμε τον «Πίνακα σύγκρισης προκύπτουσας προσαύξησης άρθρου 48§3, Ν.2238/1994», ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ				
ΟΙΚ.ΕΤΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΠΟΣΑ) ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ			
	ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ CD ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
2001	0,00	232,63	-	232,63
2002	4.755,49	230,57	-	4.755,49
2003	5.321,58	245,62	-	5.321,58
2004	38.264,00	0,00	-	38.264,00
2005	20.232,10	12.762,48	-	20.232,10
2006	0,00	0,00	-	0,00
2007	16.544,98	637,47	-	16.544,98
2008	0,00	650,89	-	650,89
2009	4.953,51	2.269,40	-	4.953,51
2010	0,00	1.934,20	-	1.934,20
2011	0,00	0,00	0,00	0,00
2012	0,00	0,00	-	0,00

Επειδή, σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα, για το οικονομικό έτος 2011, πίνακα δεν προκύπτει διαφορά/προσαύξηση περιουσίας και ως εκ τούτου δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ 3 του Ν 2238/94.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2011, δεν προκύπτει διαφορά στο εισόδημα επί του οποίου υποβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης του Ν.3986/2011.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι υπόλοιποι ισχυρισμοί που προβάλλονται από τον προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι και συνεπώς απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ ... και συγκεκριμένα:

Α) την **ακύρωση** του Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 **και της υπ'αρ.....** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και

Β) την επικύρωση των λοιπών προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Για τη χρήση 2000

Διαφορά φόρου	13.210 δρχ. ή 38,77 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	15.852 δρχ ή 46,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.062 δρχ ή 85,29 €

Για τη χρήση 2001

Διαφορά φόρου	486.130 δρχ. ή 1.426,65 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	583.356 δρχ ή 1.711,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.069486 δρχ ή 3.138,62 €

Για τη χρήση 2002

Διαφορά φόρου	1.172,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	1.406,69 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.578,93 €

Για τη χρήση 2003

Διαφορά φόρου	14.035,86 €
Μείον αρνητική διαφορά από τέλη χαρτ/μου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	56,99 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	16.843,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.821,90 €

Για τη χρήση 2004

Διαφορά φόρου	6.692,23 €
Μείον αρνητική διαφορά από τέλη χαρτ/μου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	56,99 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	8.030,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.665,92 €

Για τη χρήση 2006

Διαφορά φόρου	6.034,55 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	7.241,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.276,01 €

Για τη χρήση 2007

Διαφορά φόρου	213,70 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	256,44 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	470,14 €

Για τη χρήση 2008

Διαφορά φόρου	1.337,45 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	1.604,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.942,39 €

Για τη χρήση 2009

Διαφορά φόρου	325,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%)	390,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	716,10 €

Για τη χρήση 2010

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 με βάση την παρούσα απόφαση:

Για τη χρήση 2010

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).