



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

18/04/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1471

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

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 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».

γ.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».

δ.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 αριθ.Δ.Ε.Δ.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4.Την από 18-12-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του.... του,με ΑΦΜ κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΘΗΝΩΝ:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος Φόρου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓ.	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ (100%)
1		10-11-2015	19-11-2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2005	266.094,40€	266.094,40€

2		10-11-2015	19-11-2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2006	207.254,08€	207.254,08€
3		10-11-2015	19-11-2015	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2007	120.634,78€	120.634,78€
4		10-11-2015	19-11-2015	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ N.3758/2009	2007	11.000,00€	11.000,00€

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Με την ΑΒΜ παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς τον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε., ζητήθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τη διακρίβωση τέλεσης αξιόποινων πράξεων (Ν. 2523/1997, Ν.3691/2008) βάσει στοιχείων που αποτυπώνονται κατά το χρονικό διάστημα από το Νοέμβριο του 2005 μέχρι τον Φεβρουάριο του 2007.

Στη συνέχεια με το υπ' αριθμ. πρωτοκ.: έγγραφο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ζητήθηκε από τον Προϊστάμενο της Π.Δ. Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε η αποστολή ηλεκτρονικών αρχείων και έντυπων δεδομένων που συνέλλεξε το Σ.Δ.Ο.Ε. σύμφωνα με την προαναφερόμενη παραγγελία.

Ακολούθως ο Προϊστάμενος της Π.Δ. Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. απέστειλε με το υπ' αριθμ. πρωτοκ.:, έγγραφο, τα στοιχεία, που αφορούν τον παραπάνω ελεγχόμενο και τα οποία συγκεντρώθηκαν σε εκτέλεση της εισαγγελικής παραγγελίας.

Στη συνέχεια ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, με το υπ' αριθμ. : Α.Β.Μ : έγγραφο, έδωσε εντολή προς τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ανακριτικών Υπαλλήλων του Γραφείου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν. 2523/1997, Ν. 3691/2008), για το φυσικό πρόσωπο : πατρώνυμο με Α.Φ.Μ..... και διεύθυνση ΑΘΗΝΑ.

Επίσης, με τα ίδια ως άνω έγγραφα, ο Εισαγγελέας ζήτησε τον ορισμό υπαλλήλων-ελεγκτών από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία Δ'Δ.Ο.Υ. Αθηνών, για την διενέργεια του φορολογικού έλεγχου, βάσει των στοιχείων που συνελέγησαν από το Σ.Δ.Ο.Ε.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω, παρεδόθησαν με την από 12/2/2014 Έκθεση Παράδοσης-Παραλαβής στους ελεγκτές τηςΔ.Ο.Υ. Αθηνών και, που υπογράφουν την παρούσα έκθεση έλεγχου, τα ως άνω ψηφιακά δεδομένα και άλλα έγγραφα του Σ.Δ.Ο.Ε. και εκδόθηκε η με αριθμό, εντολή για την διενέργεια ελέγχου στον παραπάνω ελεγχόμενο, κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2005 έως 31/12/2007, για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων που προκύπτουν από τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων και άλλων επενδυτικών προϊόντων που έχουν στην κατοχή τους στις εν λόγω χρήσεις και αποτελούν φορολογητέα υλη, καθώς και στη σύγκριση αυτών με τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α. Συνταγματικοί λόγοι. Νομιμότητα ελέγχου. Νομικά συμπεράσματα

Α.1 - Ισχύουσες διατάξεις και έναρξη ισχύος αυτών

1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 στις οποίες ορίζεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

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.»

Το δεύτερο εδάφιο όμως της παρ. 3 του άρθρου 48 του ως άνω νόμου 2238/94 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 (ΕΚ Α' 175) και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, από 30.9.2010 και μετά.

Στην σχετική εισηγητική έκθεση προς την Βουλή του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος της απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ΚΦΕ) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα.

Η διάταξη δηλαδή αναφέρεται σε κατάταξη εισοδήματος μεταξύ των πηγών, δεν αναιρεί τον ορισμό του εισοδήματος και ισχύει ρητά από 30-9-2010 και μετά.

Αναφέρεται σε προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει από εισόδημα που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που αποκτάται από 30-9-2010 και μετά και όχι σε προϋπάρχον κεφάλαιο ή περιουσία που έχει προέλθει από παρελθόντα εισοδήματα.

2. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος, ορίζονται τα εξής:

1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο 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.

3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.

4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.

5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.»

Άρα το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 που προστέθηκε με την παραγρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175) και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου (3888/2010), από 30.9.2010 και μετά, κακώς εφαρμόζεται στην περίπτωση μας σε υποτιθέμενα εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί πριν την 30.9.2010, γιατί αφενός αυτό ρητά ορίζει ο ίδιος ο νόμος και εάν ήθελε ο νομοθέτης να ισχύσει αυτό και αναδρομικά θα μπορούσε να θέσει έναρξη ισχύος μέχρι την αρχή του προηγούμενου οικονομικού έτους, όπως ορίζει η παράγραφος 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, πλην όμως δεν έκανε ούτε αυτό.

Σε καμιά περίπτωση λοιπόν δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι διατάξεις για προσαύξηση περιουσίας πριν την 30/9/2010 και οι υπόψη διατάξεις για έλεγχο με την διαδικασία της προσαύξησης περιουσίας αφορούν προσαυξήσεις που αποκτώνται από 30/9/2010 και μετά.

Συναφώς, αναφερόμαστε στο αιτιολογικό των υπ' αρ. 2828/2015, 2829/2015 και 2885/2015 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Ειδικότερα, με την υπ' αρ ΔΕΦΑΘ 2828/2015 (ΔΕΕ 2015, σελ. 935) έγιναν δεκτά τα εξής:

«3. Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2238/1994 που προεκτέθηκαν, συνάγεται ότι για να φορολογηθεί μία πρόσοδος ως «εισόδημα», περιλαμβανομένης και αυτής που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ.2, πρέπει να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, δηλαδή να έχει περιοδικό χαρακτήρα και να προέρχεται από σταθερή πηγή (κεφάλαιο ή εργασία), της οποίας γίνεται τακτική εκμετάλλευση (βλ. ΣτΕ 3872/2013). Εξάλλου, δεν αποκλείεται, με ειδική διάταξη νόμου, να υπαχθεί σε φορολόγηση, σε μία από τις ως άνω πηγές, πρόσοδος που δεν έχει τα ως άνω χαρακτηριστικά. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η προσθήκη με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010 του τελευταίου εδαφίου στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, αφού η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ως μη έχουσα περιοδικό χαρακτήρα ή μη προερχόμενη από σταθερή πηγή, δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και επομένως, μέχρι τη θέσπιση της εν λόγω ρύθμισης, δεν υπάγονταν σε φορολόγηση «ως εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ.2 του άρθρου 4». Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζεται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, εκτός και αν ο φορολογούμενος αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες (πλην της φορολογίας εισοδήματος) διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη. Η εν λόγω νέα ουσιαστική (και όχι διαδικαστική) διάταξη, που όπως προεκτέθηκε, άρχισε να ισχύει από 30-9-2010 που δημοσιεύτηκε ο ν.3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής και φορολογείται κάθε οικονομικό έτος μέσα στο οποίο επέρχεται τέτοια προσαύξηση.»

Ομοίως έκρινε και η ΔΕΦΑΘ 2829/2015, ενώ με την ΔΕΦΑΘ 2885/2015 έγιναν δεκτά τα εξής:

«3. Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 που προεκτέθηκαν, συνάγεται ότι για να φορολογηθεί μία πρόσοδος ως «εισόδημα», περιλαμβανομένης και αυτής που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2, πρέπει να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, δηλαδή να έχει περιοδικό χαρακτήρα και να προέρχεται από σταθερή πηγή (κεφάλαιο ή εργασία), της οποίας γίνεται τακτική εκμετάλλευση (βλ. ΣτΕ 3872/2013). Εξάλλου, δεν αποκλείεται, με ειδική διάταξη νόμου, να υπαχθεί σε φορολόγηση, σε μία από τις ως άνω πηγές, πρόσοδος που δεν έχει τα ως άνω χαρακτηριστικά. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η προσθήκη με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 του τελευταίου εδαφίου στην παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, αφού η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ως μη έχουσα περιοδικό χαρακτήρα ή μη προερχόμενη από σταθερή πηγή, δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και επομένως, μέχρι τη θέσπιση της εν λόγω ρύθμισης, δεν υπαγόταν σε φορολόγηση «ως εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ.2 του άρθρου 4». Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζεται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, εκτός και αν ο φορολογούμενος αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες (πλην της φορολογίας εισοδήματος) διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη.

Η εν λόγω νέα ουσιαστική (και όχι διαδικαστική) διάταξη, που όπως προεκτέθηκε, άρχισε να ισχύει από 30-9-2010 που δημοσιεύτηκε ο ν. 3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής και φορολογείται κάθε οικονομικό έτος μέσα στο οποίο επέρχεται τέτοια προσαύξηση.»

Και οι τρεις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις κάνουν δεκτό το προφανές: Δεδομένου ότι, οι ουσιαστικού και όχι διαδικαστικού περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 δεν προβλέφθηκε να έχουν αναδρομική ισχύ, η φορολόγηση ως «αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» μιας προσόδου που δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή ότι φέρει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, δεν είναι

νόμιμη, εφόσον η πρόσδοδος αυτή προέκυψε πριν από την ισχύ των εν λόγω διατάξεων, δηλ, πριν από την 30-9-2010.

A.2 - Βάρος απόδειξης των συναλλαγών. Αρχή της αναλογικότητας. Τεκμήριο αθωότητας

1. Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Συντάγματος, ορίζεται ότι:

1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.

2. Η αναγνώριση και η προστασία των θεμελιωδών και απαράγραπτων δικαιωμάτων του ανθρώπου από την Πολιτεία αποβλέπει στην πραγμάτωση της κοινωνικής προόδου μέσα σε ελευθερία και δικαιοσύνη.

3. Η καταχρηστική άσκηση δικαιώματος δεν επιτρέπεται.

4. Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.»

2. Βασική αρχή δικαίου ήταν και είναι ότι όλοι είναι αθώοι μέχρι αποδείξεως του αντιθέτου, δηλαδή ισχύει για όλους το τεκμήριο της αθωότητας. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην φορολογία, όπου όλες οι δηλώσεις των φορολογουμένων τεκμαίρονται ειλικρινείς και η φορολογούσα αρχή οφείλει να αποδείξει την ανακρίβεια αυτών.

Για πρώτη φορά με την νέα διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 που προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175) και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου (3888/2010), από 30.9.2010 και μετά, επήλθε ρήγμα στην αρχή αυτή και προβλέπεται 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.»

Αυτό όμως δεν συνεπάγεται ότι η φορολογική αρχή δεν ενεργεί κανένα έλεγχο και δεν έχει την ευθύνη των αποδείξεων και αντί αυτών αυθαιρέτως λαμβάνει όλες τις καταθέσεις ως προσαύξηση περιουσίας και κατ' επέκταση ως εισόδημα, αγνοώντας τις αναλήψεις ή μεταφορές καταθέσεων ή επαναφορές από προθεσμιακές καταθέσεις ή επαναφορές από αμοιβαία κεφαλαία ή επαναφορές από υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία.

Η έκθεση ελέγχου και οι εκδοθείσες πράξεις που έχουν εκδοθεί είναι απολύτως άκυρες, αφού ο έχων την ευθύνη της απόδειξης ουδέν αποδεικνύει και αντιθέτως μεταβιβάζει παρά τον νόμο καθ' ολοκληρίαν την ευθύνη στον ελεγχόμενο και κάθε τι που αυτός δεν μπορεί να βρει αυτομάτως χαρακτηρίζεται εισόδημα έστω και εάν το ποσό είναι ελάχιστο και προφανώς προέρχεται από τραπεζικούς τόκους π.χ. σελ.72 έκθεσης ελέγχου ποσά καταθέσεων 42,38 ή 29,53 ευρώ ή στη σελ. 73 ποσά 38,81 και 29,85 κ.λπ.

Το βάρος της απόδειξης εξακολουθεί να παραμένει στη φορολογική αρχή και στα ελεγκτικά όργανα, ο ελεγχόμενος μπορεί να κληθεί να ανταποδείξει εκεί που ο έλεγχος με τεκμηριωμένα στοιχεία και δεδομένα απέδειξε αρχικά την ύπαρξη εισοδήματος, υπό την έννοια που αυτό έχει σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (δηλαδή να έχει περιοδικό χαρακτήρα και να προέρχεται από σταθερή πηγή (κεφάλαιο ή εργασία), της οποίας γίνεται τακτική εκμετάλλευση, βλ. ΣτΕ 3872/2013) και εφόσον αυτά προέρχονται από κάποια άλλη πηγή εισοδήματος που απαλλάσσεται ή έχουν φορολογηθεί με ειδικές διατάξεις ή προέρχονται από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, δωρεών κ.λπ. και δεν θα μπορούσε να τα έχει υπόψη του ο αρχικός έλεγχος.

3. Η όλη ακολουθούμενη διαδικασία υπερβαίνει κατά πολύ την αρχή της αναλογικότητας που επιβάλλει το Σύνταγμα και πρέπει να τηρείται από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση και σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο Α.Α.ως άνω μέρος, δεν ήθελε, και πασιφανώς δεν ανέγραψε, ότι η διαδικασία της φορολογίας της προσαύξησης περιουσίας λειτουργεί απέραντα αναδρομικά, αλλά ισχύει από 30/9/2010 και μετά, όπου όλοι ιδεατά είναι κοινωνοί της συγκεκριμένης ρύθμισης.

Ακόμα και στα νεότερα έτη (μετά της 30/9/2010, ρητή έναρξη ισχύος των διατάξεων) δεν απαλλάσσεται η φορολογική αρχή από την άντληση και ανεύρεση στοιχείων και απόδειξη των γεγονότων και συμπληρωματικά και μόνο μπορεί να κληθεί ο φορολογούμενος 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, δηλαδή επί της ουσίας ο νομοθέτης λειτουργεί ευεργετικά προς τον φορολογούμενο όταν του ζητάει στοιχεία και σε κάθε περίπτωση τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα είναι στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής.

4. Συμπερασματικά και από την ανωτέρω λεπτομερειακή παράθεση των διατάξεων αποδεικνύεται ότι δεν προβλέπουν κάτι τέτοιο οι διατάξεις αυτές και εάν το προέβλεπαν θα υπερέβαιναν κατά πολύ την βασική αρχή της αναλογικότητας, το τεκμήριο αθωότητας και βεβαίως τις προβλέψεις του Συντάγματος (άρθρο 78 παρ.2) για μη αναδρομική φορολογία και ως εκ τούτου θα καθίσταντο ανεφάρμοστες. Τονίζουμε όμως και πάλι ότι ρητά δεν προβλέπονται εκ των διατάξεων τα εφαρμοζόμενα.

Ενδιάμεσο συμπέρασμα:

Από όσα αναλυτικά παρατέθηκαν ανωτέρω υπό Α.1 και Α.2 προκύπτει ότι ο υπό κρίση έλεγχος σε βάρος μου και οι εδώ προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν σε συνέχεια αυτού είναι απολύτως παράνομες.

Τούτο διότι κατέληξαν στη φορολόγηση ως «Προσαύξεσης Εισοδήματος» (και μάλιστα χωρίς Πόρισμα Ελέγχου) με βάση τις μη εφαρμοζόμενες για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη (2006, 2007, 2008) διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, ποσών που ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε, ως είχε υποχρέωση, ότι πληρούν τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος. Αντίθετα, υπολαμβάνοντας εσφαλμένα ότι εγώ είχα το βάρος απόδειξης της προέλευσης των ποσών αυτών, περιορίστηκε στο να μην δεχθεί καν να εξετάσει τα στοιχεία που, ως μη όφειλα, πάντως προσκόμισα στο χρόνο που ήταν ανθρωπίνως δυνατόν για τραπεζικές κινήσεις τόσο μεγάλου όγκου, διότι δήθεν αυτά ήταν εκπρόθεσμα (μολονότι προσκομίσθηκαν την 15-10-2015, ήτοι 25 ημέρες πριν από τη θεώρηση της έκθεσης ελέγχου).

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για τα υπό κρίση οικονομικά έτη, ο έλεγχος είχε υποχρέωση να τεκμηριώσει ότι τα καταλογιζόμενα σε βάρος μου ποσά αποτελούν εισόδημα και όχι απλώς προσαύξηση περιουσίας. Μη πράττοντας τούτο, μετέθεσε το βάρος απόδειξης σε εμένα κατά τρόπο παράνομο και για τους λόγους αυτούς οι εδώ προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους.

Α.3 - Νομιμότητα αναζήτησης στοιχείων από τις τράπεζες. Έναρξη ισχύος και χρόνος κατάργησης του τραπεζικού απορρήτου

Δεδομένου ότι στην περίπτωση μου δεν προκύπτει καμιά διαφορά από τη λεγόμενη και τη συγκεκριμένη κατάθεση, αλλά από άλλες καταθέσεις σε ελληνική τράπεζα και αυτό από κακούς υπολογισμούς, τονίζουμε τα εξής:

Η δυνατότητα αναζήτησης στοιχείων από τις τράπεζες κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο θεσπίστηκε με την παρ.3 του άρθρου 32 του Ν.3986/2011, με τις οποίες προστέθηκε νέα παράγραφος 2 στο άρθρο 82 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 50 του ίδιου Ν.3986/2011 από την δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή 1-7-2011 (ΦΕΚ Α 152/1-7-2011).

Ακόμα και οι διατάξεις που τέθηκαν στο άρθρο 66, παρ.1, του Ν.2238/1994, για άρση του απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, τέθηκαν με την παρ.2 του άρθρου 8 του Ν.3943/201, με έναρξη ισχύος την 31-3-2011.

Προηγούμενα υπήρχαν διαφορετικές διαδικασίες πλην όμως δεν ακολουθήθηκαν και ως εκ τούτου όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από ακυρότητα.

Α.4 - Χρόνος παραγραφής και έκδοσης της εντολής ελέγχου

1. Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4203/1-11-2013 ως προς ποιες υποθέσεις δεν παραγράφονται και παρατείνεται η παραγραφή τους για δύο έτη ορίζονται τα εξής:

«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) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, 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.»

Από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εντολή ελέγχου για μένα εκδόθηκε το 2014 με αριθμό, δηλαδή μετά την 31-12-2013, ημερομηνία στην οποία επήλθε η παραγραφή των ετών 2005 -2007. Η εισαγγελική εντολή ναι μεν αναφέρεται ότι είναι η πλην όμως η εισαγγελική παραγγελία είναι ανώνυμη και έπρεπε να ονομαστικοποιηθεί και το έγγραφο του ΣΔΟΕ που εκδίδεται σε συνέχεια αυτής και αναφέρεται σε μένα, όπως αναγράφεται στην σελ.7 της προσβαλλομένης έκθεσης ελέγχου εκδόθηκε το 2014 και με αριθμό ΕΜΠ και όχι μέχρι την 31-12-2013.

Με βάση τις σχετικές περί παραγραφής διατάξεις, όπως έχουν ερμηνευθεί και από τη νομολογία των δικαστηρίων (ΔΕΦΧανίων 24/2013, ΔΕΦΑθ 624/2014) η πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007 είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων.

Ειδικότερα:

-η πενταετής προθεσμία παραγραφής της χρήσης 2005 εξέπνευσε την 31-12-2011, και παρατάθηκε με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2001, μέχρι 31-12-2012,

- η πενταετής προθεσμία παραγραφής της χρήσης 2007 εξέπνευσε την 31-12-2013, και δεν γενικώς παρατάθηκε με κάποιο νόμο, η δε ειδική παράταση παραγραφής του άρθρου 22 του Ν.4203/2013, όπως προεκτέθηκε, δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω διότι δεν εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013 εντολή ελέγχου ή εισαγγελική παραγγελία στο πρόσωπό μου.

Κατόπιν αυτών όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες και δεν υπήρχε δικαίωμα ελέγχου, αφού οι συγκεκριμένες χρήσεις είχαν παραγραφεί δεδομένου ότι οι εντολές ελέγχου ή έρευνας εκδόθηκαν μετά την 31-12-2013.

Β. Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με την προσαύξηση περιουσίας

Β.1. Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015

Η ως άνω Εγκύκλιος με θέμα «Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» και συγκεκριμένα στην παρ.8, ορίζει τα εξής:

«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.»

B.2. Εγκύκλιος ΠΟΛ.1033/2013

Στην παρ.12 αυτής σχετικά με τον έλεγχο για την προσαύξηση περιουσίας, ορίζεται ότι πρέπει να γίνονται δεκτά κεφάλαια που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999, εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) .

Συμπερασματικά, από τις αναφερόμενες ως άνω οδηγίες που είναι δεσμευτικές για την φορολογική αρχή, προκύπτει ότι πρέπει να γίνουν δεκτά ποσά που υπήρχαν στο τελευταίο τότε παραγραφόμενο έτος (1999) και εφόσον αποδεικνύεται όπως στην περίπτωσης μας, ότι τα ποσά αυτά έχουν μετακινηθεί σε άλλους λογαριασμούς και επανακατατίθενται σε λογαριασμούς των ιδίων προσώπων αυτά επίσης γίνονται δεκτά.

Γ. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ. ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ. ΠΙΝΑΚΕΣ

Ανεξάρτητα από όλα τα νομικά επιχειρήματα που αναπτύξαμε ως άνω θα αποδείξουμε αναλυτικά ότι όλες οι εγγραφές και καταθέσεις είναι απολύτως δικαιολογημένες και καμιά φοροδιαφυγή δεν έχει λάβει χώρα.

Όλα τα ποσά προϋπάρχουν του 2000 και υπερκαλύπτουν τα μεταφερόμενα ποσά (δεν πρόκειται για νέες καταθέσεις) και συγκεκριμένα όπως ορίζεται και στις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών (ως άνω μέρος Β), ο λογαριασμός του πατέρα μου στον οποίο είμαι και εγώ, στην (ο οποίος αναλύεται στην Κατηγορία "1" πιο κάτω), είχε υπόλοιπο την 31-12-1999 το συνολικό ποσό των 5.567.511 δολαρίων, όπως φαίνεται από την επιστολή της τράπεζας (Σχετικό 1.4).

Τα χρήματα αυτά αποτελούσαν την περιουσία της οικογένειά μας, η οποία κατάγεται από την, όπου ζούσαμε από πολύ παλιά, και όπου ο πατέρας μου υπήρξε από τους μεγαλύτερους επιχειρηματίες της χώρας και επί μακρόν πρόεδρος της Ελληνικής Κοινότητας. Εγώ προσωπικά έχω γεννηθεί στην Επισυνάπτω άρθρο της εφημερίδος ΒΗΜΑ της για τον....., ως Σχετικό 1.5)

Οι λόγοι που ο πατέρας μου, ως διαχειριστής της περιουσίας της οικογένειάς μας, διατηρούσε χρήματα σε λογαριασμούς του εξωτερικού ήταν επιχειρηματικοί και όχι για να κρύψει κάτι, αφού όλα τα ποσά προϋπάρχουν της επιστροφής μας στην Ελλάδα. Η οικογένειά μας μετέφερα χρήματα στην Ελλάδα και ποτέ δεν εξήγαγε.

Οι επιχειρηματικοί λόγοι για τους οποίους διατηρούσε λογαριασμούς στην Ελβετία ήταν ότι όλες οι δουλειές τις οποίες επιδίωκε να αναλάβει ήταν στο εξωτερικό, σε κράτη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ανήκαν κυρίως στην πρώην Σοβιετική Ένωση, αλλά και αλλού σε Ασία και Αφρική (Ρωσία, Καζακστάν, Ιράν, Ουκρανία, κλπ), όπου γνώριζε την γλώσσα και νοοτροπία. Οι τράπεζες με τις οποίες συνεργαζόταν, η Credit Suisse και η HSBC είναι μεγάλες και διεθνείς και γνωρίζουν τα μέρη στα οποία επεδίωκε να δραστηριοποιηθεί και τις εταιρείες με τις οποίες θα συνεργαζόταν. Δεδομένου ότι είχε και την προσωπική του περιουσία εκεί, αυτό δημιουργούσε μεγαλύτερες πιθανότητες να τον στηρίξουν οικονομικά με εγγυητικές επιστολές, δάνεια, κλπ, σε περίπτωση ανάληψης κάποιου μεγάλου έργου, πράγμα που τελικά δυστυχώς δεν χρειάστηκε.

Εκτός αυτού, οι συνεργασίες τις οποίες επιδίωκε ήταν με αλλοδαπές εταιρείες και οι συμφωνίες χρησιμοποιούσαν πάντα, ως είθισται, το Ελβετικό δίκαιο. Δεδομένου ότι ο πατέρας μου χρησιμοποιούσε το κεφάλαιο που είχε απομείνει από την περιουσία μας για να επιδιώξει τέτοιες συνεργασίες, θεωρούσε ότι έδινε μια πολύ πιο φερέγγυα εικόνα να διατηρεί τόσο τα κεφάλαια των εταιρειών του, όσο και την προσωπική του περιουσία στον τόπο όπου το δίκαιο της οποίας συμφωνίας μπορούσε να επέμβει δικαστικά.

Η κύρια χρήση των κεφαλαίων αυτών την ελεγχόμενη περίοδο, ήταν η παροχή τους στην αλλοδαπή εταιρεία (που αναλύεται στην Κατηγορία "2" πιο κάτω), με μορφή "Προσωρινής Ταμειακής Διευκόλυνσης", ώστε η εταιρεία να διαθέτει φερεγγυότητα σε σχέση με τους συνεργάτες της, τις τράπεζες που θα την στήριζαν και τους πιθανούς πελάτες της.

Σημειώνω δε ότι ποτέ δεν εξάγαμε χρήματα από την Ελλάδα και μόνο φέραμε ποσά στην Ελλάδα.

Όλες οι καταθέσεις που μας καταλογίζει ο έλεγχος ως εισόδημα προέρχονται από τα προαναφερόμενα και προϋπάρχοντα του 2000 κεφάλαια ή προέρχονται από λήξεις τραπεζικών προϊόντων (αμοιβαία κεφάλαια, προθεσμιακές καταθέσεις κ.λπ.)

Ακολούθως θα αποδείξουμε αναλυτικά ότι τα ποσά που αναφέρονται στη έκθεση ότι δεν έχουν δικαιολογηθεί, είναι πλήρως δικαιολογημένα, διότι υποβλήθηκαν πλήρη στοιχεία, αλλά όπως αναφέρει ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, στη σελ. 107 και 108, δεν ελήφθησαν υπόψη γιατί υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα σε σχέση με το χρόνο που είχε θέσει.

Αιτία της καθυστέρησης ήταν η ανάγκη συλλογής παλαιών στοιχείων που ήταν δύσκολη, ελλείπει του πατέρα μου που απεβίωσε το 2009 και ήταν και ο διαχειριστής της περιουσίας μας, αλλά και η αργοπορία της τράπεζας Citibank να απαντήσει στα αιτήματά μου για πληροφόρηση, λόγω της δυσλειτουργίας που επέφερε η συγχώνευσης της με την ALPHA Bank, η εφαρμογή των κεφαλαιακών περιορισμών, και ο εν γένει φόρτος εργασίας όσον αφορά την αναζήτηση παλαιών στοιχείων.

Προέλευση χρημάτων:

α.Από τον προσωπικό λογαριασμό που τηρούσε στην Ελβετία 44.950,00 €.

β.Επιστροφές από την εταιρεία,με έδρα την Λιβερία και λογαριασμούς που τηρούσε αυτή στην Ελβετία & την Ελλάδα 313.889,00 €.

γ.Από τον κοινό λογαριασμό της Citibank 143.000,00 €.

δ.Από τον κοινό λογαριασμό της Citibank 60.922,00 €.

ε.Από την Ελληνική εταιρείαΑΕ(ως επιστροφή κεφαλαίου) 55.000,00 €.

στ.Εμβάσματα από τον προσωπικό λογαριασμότου πατέρα στην Citibank 76.750€..

ζ Καταθέσεις μετρητών κλπ 11.052 €.

Με τα στοιχεία αυτά αποδεικνύω ότι όλα τα ποσά που μου καταλογίζονται προϋπήρχαν της ελεγχόμενης περιόδου και αφορούν επενδύσεις και εμβάσματα από δικούς μας λογαριασμούς σε άλλους, πάλι δικούς μας λογαριασμούς.

.....
Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ Αθηνών με την αρ./2016 απόφαση αναπομπής η οποία διαβιβάστηκε με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ/23-03-2016 διαβιβαστικό, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα με την ενδικοφανή προσφυγή νέων στοιχείων και αν από αυτά προκύψει θέμα επαναπροσδιορισμού κάποιων προσβαλλόμενων πράξεων να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του Κεφ.Δ της ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Η Δ.Ο.Υ Αθηνών μας απέστειλε το από 11/04/2016 σχετικό πόρισμα με το αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο, το οποίο έχει ως εξής :

ΠΟΡΙΣΜΑ

Επί των συμπληρωματικών στοιχείων, ως κρίθηκαν από την Νο/2016 πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και αφορούν την/18-12-2015 ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ:....., προβήκαμε σε εκτέλεση της προαναφερόμενης πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. σε πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες από τις οποίες προκύπτουν τα πιο κάτω:

1. Για τις έγγραφες 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 29. 31, 32, 34, 38, 39, 41, 43, 46, 49,71, 73, 75, 106 και 125 ως έχουν αριθμηθεί στους πίνακες της από 10/11/2015 έκθεσης ελέγχου και υποστηρίζει ότι πρόκειται για επιστροφή χρημάτων από την εταιρεία ύστερα από ταμειακή διευκόλυνση του πατέρα του (από τον προσωπικό του λογαριασμό) έχουμε να πούμε ότι στην από 10/1/2000 σύμβαση (προσκομίστηκε σε έγχρωμο φωτοαντίγραφο με την ένδειξη ότι δεν υπάρχει η πρωτότυπη) δεν αναγράφεται: ο χρόνος, το ποσό της ταμειακής διευκόλυνσης, ο τρόπος επιστροφής των χρημάτων στο δανείζοντα καθώς και το πότε θα επιστραφούν τα χρήματα αυτά. Η εκταμίευση, από τον προσωπικό λογαριασμό του, η οποία υποδεικνύεται ως έναρξη της ταμειακής διευκόλυνσης έχει γίνει στις 9/4/2001». Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν (αντίγραφο του δοσοληπτικού λογαριασμού από τα βιβλία της εταιρείαςκαθώς και αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού) προκύπτει ότι ο

συγκεκριμένος λογαριασμός δεν είναι δοσοληπτικός λογαριασμός μεταξύ της εταιρείας και του μετόχου, δεδομένου ότι σε αυτόν περιλαμβάνονται και άλλες συναλλαγές (καταθέσεις και αναλήψεις) για τις οποίες δεν υπάρχει καμία διευκρίνιση. Επίσης τα προσκομισθέντα στοιχεία (αντίγραφο από τα βιβλία & αντίγραφο του λογαριασμού) δεν προκύπτει η πλήρης κίνηση του λογαριασμού από τη σύμβαση της σύμβασης και μετά , ως την ελεγχόμενη περίοδο.

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία θεωρεί τις καταθέσεις αυτές ως εισόδημα (κατ' αναλογία) του

2. Για τις έγγραφες «1, 3, 4, 4, 6, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 18, 21, 58, 59, 60, 61, 62 και 63, ως έχουν αριθμηθεί στους πίνακες της από 10/11/2015 έκθεσης ελέγχου και υποστηρίζει ότι πρόκειται για επιστροφή χρημάτων από την εταιρεία ύστερα από ταμειακή διευκόλυνση του πατέρα του(από τον προσωπικό του λογαριασμό)» έχουμε να πούμε ότι στην από 10/1/2000 σύμβαση (προσκομίστηκε σε έγχρωμο φωτοαντίγραφο με την ένδειξη ότι δεν υπάρχει η πρωτότυπη) δεν αναγράφεται: ο χρόνος, το ποσό της ταμειακής διευκόλυνσης, ο τρόπος επιστροφής των χρημάτων στο δανείζοντα καθώς και το πότε θα επιστραφούν τα χρήματα αυτά. Η εκταμίευση, από τον προσωπικό λογαριασμό του, η οποία υποδεικνύεται ως έναρξη της ταμειακής διευκόλυνσης έχει γίνει στις 9/4/2001. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν (αντίγραφο του δοσοληπτικού λογαριασμού από τα βιβλία της εταιρείας καθώς και αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού) προκύπτει ότι ο συγκεκριμένος λογαριασμός δεν είναι δοσοληπτικός λογαριασμός μεταξύ της εταιρείας και του μετόχου, δεδομένου ότι σε αυτόν περιλαμβάνονται και άλλες συναλλαγές (καταθέσεις και αναλήψεις) για τις οποίες δεν υπάρχει καμία διευκρίνιση. Επίσης τα προσκομισθέντα στοιχεία (αντίγραφο από τα βιβλία & αντίγραφο του λογαριασμού) δεν προκύπτει η πλήρης κίνηση του λογαριασμού από τη σύμβαση της σύμβασης και μετά , ως την ελεγχόμενη περίοδο.

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία θεωρεί τις καταθέσεις αυτές ως εισόδημα (κατ' αναλογία) του

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΕΚΤΑΜΙΕΥΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΤΙ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΕΡΘΗΚΑΝ ΣΤΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΟΥ :

ΣΥΝΟΛΟ 2005	\$706.055,00
ΣΥΝΟΛΟ 2006	\$481.267,50
ΣΥΝΟΛΟ 2007	\$85.165,70

Διαφορά από το προηγούμενο έτος	Λογαριασμός προσωρινής ταμειακής διευκόλυνσης	
\$50.747,58	\$1.186.259,27	31-12-2007
\$232.630,44	\$1.237.006,85	31-12-2006
\$993.180,22	\$1.469.637,29	31-12-2005
	\$2.462.817,51	31-12-2004

Όπως προκύπτει από τους πιο πάνω πίνακες η διαφορά του λογαριασμού προσωρινής ταμειακής διευκόλυνσης της εταιρείας ,,....., μεταξύ των ημερομηνιών 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006 & 31/12/2007 έχει απόκλιση από τα αθροίσματα των αναγραφόμενων από τονως επιστροφές ποσών στον λογαριασμό, που είναι συνδικαιούχος με τον πατέρα του, από την ταμειακή διευκόλυνση.

Για τις δυο πιο πάνω περιπτώσεις ο αναφέρει ότι αφορούν μεταφορές από τον προθεσμιακό λογαριασμότης Citibank, που ανήκε στα ίδια πρόσωπα (στον ίδιο και στον Πατέρα του).

3. Για τις εγγραφές «15, 35, 53, 54, 55, 56, 67, 74, 83, 84, 85, 86, 113, 114, 115 και 121 ως έχουν αριθμηθεί στους πίνακες της από 10/11/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος αναφέρει ότι είναι λήξεις επενδύσεων που έγιναν από τον λογαριασμό αυτόν και άμα την λήξη τους επαναπιστώθηκαν στον ίδιο λογαριασμό», κάτι που ήταν ήδη γνωστό στο έλεγχο αλλά με την πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 είχαμε ζητήσει περισσότερα στοιχεία για τα αμοιβαία κεφάλαια, που φαίνονται στα αρχεία που μας διεβιβάστησαν από τον Κο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, δηλαδή την «πορεία αυτών (έναρξη αμοιβαίου κεφαλαίου , τυχών εισροές κεφαλαίων)» από την έναρξη χους έως την ρευστοποίηση τους. Επίσης για τις εγγραφές 15 και 35 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος μας αναφέρει δεν έχουν ανάλογες χρεώσεις γιατί οι επενδύσεις είχαν γίνει την 31/5/2002 και 19/2/2002 αντιστοίχως καθώς και για τις εγγραφές 113, 121 και 127, η Citibank δεν μπόρεσε να βρει πλήρη στοιχεία να μου δώσει, αλλά είναι προφανές ότι δεν είναι νέες πιστώσεις από κάπου αλλού.

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία θεωρεί τις καταθέσεις αυτές ως εισόδημα (κατ' αναλογία) του

4. Για τις εγγραφές 2, 7, 17, 30, 81 και 92 ως έχουν αριθμηθεί στους πίνακες της από 10/11/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος αναφέρει ότι είναι χρήματα από το κατατεθέν κεφάλαιο της εταιρείας, ΑΦΜ,της οποίας ήμασταν οι μοναδικοί μέτοχοι. Η εταιρεία αυτή δεν έχει εργαστεί για πολλά χρόνια και είναι τώρα σε εκκαθάριση. Τα εν λόγω ποσά ο πατέρας μου, ως πρόεδρος και διαχειριστής της εταιρείας, μετέφερε σε προσωπικό λογαριασμό, δηλαδή στο Ταμείο της εταιρείας για το οποίο ήταν ο ίδιος υπόλογος. Δεν τα ιδιοποιήθηκε αλλά όφειλε να αποδώσει λογαριασμό η να τα επιστρέψει στην εταιρεία».

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία θεωρεί τις καταθέσεις αυτές ως εισόδημα (κατ' αναλογία) του , επισημαίνοντας ότι ο προσωπικός λογαριασμός του Προέδρου και διαχειριστή δεν είναι το ταμείο της εταιρείας.

5.Για την εγγραφή 33 ως έχει αριθμηθεί στους πίνακες της από 10/11/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος αναφέρει «Επίσης από την εταιρεία προέρχεται και η εγγραφή 33 (\$101.500) η οποία αφορά μεταφορά ποσού στο ταμείο της εταιρείας(CASH), το οποίο διαχειριζέτο ο Πατέρας μου ως πρόεδρος της και για το οποίο ήταν υπόλογος. Το ποσό αυτό οφείλετο πίσω στην εταιρεία και ο διαχειριστής της απέδωσε λογαριασμό για την χρήση του που αποτυπώνεται στα βιβλία της εταιρείας»

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία θεωρεί την κατάθεση αυτή ως εισόδημα (κατ' αναλογία) του, γιατί δεν είναι επαρκής η αιτιολογία για την μεταφορά αυτή.

6.Για τις εγγραφές 90, 94 ως έχουν αριθμηθεί στους πίνακες της από 10/11/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος αναφέρει ότι «είναι μεταφορές στον λογαριασμό CITIBANK που αναφέρονται ως εγγραφές αρ. στους πίνακες ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μία μεταφορά στις 2/3/2005 προς τον λογ. στην Citibank με συνδικαιούχους εμένα και τον Πατέρα μου. Η μεταφορά αυτή προοριζέτο για τον λογαριασμό αλλά από λάθος μετεφέρθη στον λογαριασμό της εταιρείας (που αναλύεται στην Κατηγορία 2), και ακολούθως, από εκεί στον την ίδια μέρα. Επίσης, από τον λογαριασμό αυτόν είχε καταβληθεί στο παρελθόν "προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση" προς την εταιρεία (Σχετικό 2.3) που αναφέρω στην Κατηγορία "2" πιο κάτω».

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία θεωρεί την κατάθεση αυτή ως εισόδημα (κατ' αναλογία) του επισημαίνοντας ότι ως προς το θέμα της «ταμειακής διευκόλυνσης» έχει λάβει θέση ως έχει αναφερθεί στην παράγραφο 1 & 2 του παρόντος.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας επειδή, με την Ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών από τον προσφεύγοντα, κρίθηκε απαραίτητη η κλήση σε ακρόαση, δια γραπτού υπομνήματος.

Ο προσφεύγων με την αριθ.πρωτ.ΔΕΔ επιστολή του αναφέρει ότι, οι λόγοι που δεν υπέβαλλε εμπρόθεσμα στον έλεγχο τα παραστατικά στοιχεία Τραπεζών είναι ότι:

α.Επειδή ο πατέρας μου είχε αποβιώσει από το 2009 υπήρχαν νομικά κολλήματα για στοιχεία που αφορούσαν τον κοινό λογαριασμό.

β.Λόγω της υπολειτουργίας των Τραπεζών το καλοκαίρι του 2015 από τα capital control,της συγχώνευσης της Citibank που τηρούνταν οι επίμαχοι λογαριασμοί με την Alpha Bank και του φόρτου εργασίας αυτής λόγω του μεγάλου όγκου αιτημάτων και από άλλους πελάτες για παροχή πληροφοριών.

Επίσης, προσκόμισε θεωρημένα από την ΑΛΦΑ Τράπεζα, στοιχεία για τις κινήσεις των λογαριασμών και αντίγραφα του λογαριασμού της εταιρείας στην Ελβετία,σε ευρώ και δολάρια για το διάστημα 2005-2007, με τα αριθ.πρωτ. ΔΕΔ...../15-04-2016 & ΔΕΔ...../19-04-2016 αντίστοιχα έγγραφά του.

Επί της από 18/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 48 του Ν.2238/94 που ορίζεται ότι:

- 1.....
- 2.....

3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.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. Το δεύτερο εδάφιο της παραγρ. 3 προστέθηκε με την παράγρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175) και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, από 30.9.2010.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις στην Ελλάδα για τα ελεγχόμενα οικ.έτη 2006-2008 και επομένως είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε, όπως κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών,στοιχεία επιχειρήσεων κλπ,που επικαλείται για τη δικαιολόγηση και την προέλευση των ποσών που καταλόγισε ο έλεγχος ως εισόδημα από καταθέσεις χρημάτων (περιουσιακή προσαύξηση) στους επίμαχους λογαριασμούς που τηρούνται στην Τράπεζα CITIBANK στην Ελλάδα και συγκεκριμένα:

α) Κατάθεση χρημάτων από τον προσωπικό λογαριασμό,που τηρείται στην Τράπεζα Credit Suisse στην Ελβετία του πατέρα ευρώ 44.950, β)Επιστροφές χρημάτων από την εταιρεία με έδρα την Λιβερία και λογαριασμούς που αυτή τηρεί στην Ελλάδα και την Ελβετία 313.889 ευρώ, γ) από τον κοινό λογαριασμό της Citibank,που τροφοδοτείται από την εταιρεία 143.000,00 ευρώ, δ)Επιστροφή κεφαλαίου από την Ελληνική εταιρεία 55.000 ευρώ, μέσω του λογαριασμού όψεως αυτής και ε) Καταθέσεις από τον προσωπικό λογαριασμό..... του πατέρα, προκύπτει η προέλευση των χρημάτων στους επίμαχους λογαριασμούς, αλλά δεν αποδεικνύεται η αιτία προέλευσής τους, είτε ότι αυτά φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε για τη δικαιολόγηση και την προέλευση των ποσών που καταλόγισε ο έλεγχος ως εισόδημα από καταθέσεις χρημάτων (περιουσιακή προσαύξηση) στους επίμαχους λογαριασμούς, που προέρχονται εκ μεταφοράς από τον κοινό λογαριασμό που τηρείται στην Τράπεζα CITIBANK σε δολάρια ΗΠΑ στα ονόματα,ποσού 60.913,22 ευρώ, προκύπτει ότι ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε με συναλλαγές από συμμετοχές σε αμοιβαία κεφάλαια και δομημένα προϊόντα,βάσει των βεβαιώσεων της Άλφα Τράπεζας με ημερομηνία 5/6 & 8/10/2015. Η επένδυση αυτή ξεκίνησε την 31.5/2002 για ποσό 51.650,00 ευρώ και τις χρήσεις 2005-2007 γινότανε ανανεώσεις (χρεώσεις και πιστώσεις).

Για το λόγο αυτό το παραπάνω ποσό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας τις ελεγχόμενες χρήσεις 2005-2007.

Επομένως το ανωτέρω ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από τα ποσά,που κατά χρήση καταλόγισε ο έλεγχος και συγκεκριμένα το οικ.έτος 2006 ποσό 16.681,85 ευρώ, το οικ.έτος 2007 29.115,71 ευρώ και το οικ.έτος 2008 15.115,66 ευρώ.

Μετά απ'αυτό η προσαύξηση περιουσίας για το οικ.έτος 2006 προσδιορίζεται σε 299.885,80 € (316.567,64€ -16.681,84 €), για το οικ.έτος 2007 προσδιορίζεται σε 221.137,79€ (250.253,50€ - 29.115,71€) και για το οικ.έτος 2008 προσδιορίζεται σε 141.826,50€ (156.942,16€-15.115,66€).

Επειδή, η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από 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.(Σχετ. ΣτΕ 884/2016B' Τμήμα επταμ). Επομένως τα αντίθετα υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα

Επειδή, Ως “εισόδημα” κατά τις διατάξεις των [άρθρων 4](#) και [48 παρ. 3](#) του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο – Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του [άρ. 14 παρ. 1](#) του ν. [4174/2013](#), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του

κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) .(Σχετ. ΣτΕ 884/2016Β' Τμήμα επταμ). Επειδή με τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων δεν τεκμηριώνεται επαρκώς η πηγή προέλευσης των καταθέσεων στους επίμαχους λογαριασμούς, δεδομένου ότι αφενός δεν προκύπτει από τα στοιχεία που προσκόμισε ότι ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής ώστε να μην έχει υποχρέωση δικαιολόγησης των ποσών που εισάγονται από την Ελβετία σε διάφορους λογαριασμούς στην Ελλάδα από τους οποίους στη συνέχεια τροφοδοτούνται οι ελεγχόμενοι λογαριασμοί του και αφετέρου δεν δηλώνει εισοδήματα ικανά να δικαιολογήσουν τις επίμαχες καταθέσεις ο έλεγχος ορθά έκρινε , λόγω μη προσκόμισης ικανοποιητικών και επαρκών στοιχείων, ότι χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος κατάθεσης των ποσών στους ελεγχόμενους λογαριασμούς σύμφωνα με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος εφόσον αυτό δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία την οποία είτε αυτός επικαλείται , είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο , αναγκαίων κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου (απάντηση Α ΣτΕ 884/2016Β' Τμήμα επταμ) Αντίθετα υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ 6 του Ν 3296/2004, που είναι ειδική σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ 2238/94, οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων της ΥΠ.Ε.Ε, η οποία μετονομάστηκε σε ΣΔΟΕ, βάσει του άρθρου 88 παρ.1 του ν.3842/2010, έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχεία που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου ή της αποστολής τους, ύστερα από σχετική εντολή , μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου. Συνεπώς , στην προκειμένη περίπτωση δεν απαιτούνταν από τα όργανα του ΣΔΟΕ που διενήργησαν τον έλεγχο των λογαριασμών, μετά από εισαγγελική παραγγελία, η τήρηση οποιασδήποτε διαδικασίας για την άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος. Επομένως τα αντίθετα υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα

Επειδή, για τον προσφεύγοντα είχε εκδοθεί η/.....2012 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τη διακρίβωση τελέσεως αδικήματος φοροδιαφυγής, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα(ότι εκδόθηκε η ως άνω εισαγγελική παραγγελία. Για την εισαγγελική αυτή παραγγελία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4203/2013(ΦΕΚ Α 235/01.11.2013) για παράταση της παραγραφής των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων. Από την συγκεκριμένη διάταξη δεν συνάγεται ότι ο νομοθέτης απαιτεί οι αναφερόμενες στην ανωτέρω διάταξη εισαγγελικές παραγγελίες να είναι προσωποποιημένες και ορθώς, αφού ενδέχεται κατά το χρόνο έκδοσης μιας εισαγγελικής παραγγελίας να μην προκύπτει η ταυτότητα ενός προσώπου(αλλά μόνο ο αριθμός λογαριασμού του στην Τράπεζα από τα υπάρχοντα στοιχεία, αλλά να ταυτοποιηθεί αργότερα από την έρευνα που θα διενεργηθεί. Επομένως , ως προς τις εισαγγελικές παραγγελίες , κρίσιμο γεγονός για την παράταση της παραγραφής είναι, σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο , η έκδοση εισαγγελικής παραγγελίας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η εισαγγελική παραγγελία2012 παρέτεινε την παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων άσχετα με το γεγονός ότι στη συνέχεια με βάση την παραγγελία αυτή εκδόθηκε/2014 με αριθμό πρωτ2014 μετά την ταυτοποίηση του προσώπου του προσφεύγοντα. Επομένως τα αντίθετα υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10-11-2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά και στο με αριθ.πρωτ...../.....2016 Πόρισμα,που συντάχθηκε ύστερα από την με αα/2016 πράξη αναπομπής του προϊστάμενου της ΔΕΔ, κρίνονται βάσιμες,αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει :

1.Να **απορριφθεί**,ως προς την αιτιολόγηση των τραπεζικών καταθέσεων που προέρχονται από :

α) Κατάθεση χρημάτων από τον προσωπικό λογαριασμό που τηρείται στην Τράπεζα Credit Suisse στην Ελβετία,του πατέρα ευρώ 44.950,

β) Επιστροφές χρημάτων από την εταιρεία με έδρα την Λιβερία 313.889 ευρώ,

γ)Κατάθεση χρημάτων από τον κοινό λογαριασμό της Citibank, 143.000,00 ευρώ,

δ)Επιστροφή κεφαλαίου από την Ελληνική εταιρεία.....ΑΕ 55.000 ευρώ και

ε) Κατάθεση χρημάτων από τον προσωπικό λογαριασμό του πατέρα της Citibank.

2.Να γίνει **δεκτή** ως προς την αιτιολόγηση των τραπεζικών καταθέσεων που προέρχονται από τον κοινό λογαριασμόπου τηρείται στην Τράπεζα CITIBANK σε δολάρια ΗΠΑ στα ονόματα, ποσού 60.913,22 ευρώ (οικ.έτος 2006 ποσό 16.681,85 ευρώ, το οικ.έτος 2007 29.115,71 ευρώ και το οικ.έτος 2008 15.115,66 ευρώ)

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

Διαχ. Περίοδος 1/1-31/12/2005

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου		Ποσά Δ.Ε.Δ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	0,00	8.443,00	0,00	8.443,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	316.567,64	0,00	299.885,80	0,00	-16.681,84
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	316.567,64	8.443,00	299.885,80	8.443,00	-16.681,84
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	316.567,64	8.443,00	299.885,80	8.443,00	-16.681,84

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					
Άθροισμα	316.567,64	8.443,00	299.885,80	8.443,00	-16.681,84
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994					
Φορολογητέο εισόδημα	316.567,64	8.443,00	299.885,80	8.443,00	-16.681,84
ΦΟΡΟΣ	120.900,00		114.175,32		-6.724,68
ΧΑΡΤ/ΜΟ -ΟΓΑ	247,82		247,82		0,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	145.142,40		137.010,38		-8.132,02
ΣΥΝΟΛΟ	266.290,22		251.433,52		-14.856,70

Διαχ. Περίοδος 1/1-31/12/2006

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	0,00	0,00	0,00	0,00	
Γ. Από κινητές αξίες	0,00	0,00	0,00	0,00	
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00	7.843,90	0,00	7.843,90	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	250.253,50	0,00	221.137,79	0,00	
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	
Συνολικό εισόδημα	250.253,50	7.843,90	221.137,79	7.843,90	-29.115,71
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	250.253,50	7.843,90	221.137,79	7.843,90	-29.115,71
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					
Άθροισμα	250.253,50	7.843,90	221.137,79	7.843,90	-29.115,71
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994					
Φορολογητέο εισόδημα	250.253,50	7.843,90	221.137,79	7.843,90	-29.115,71
ΦΟΡΟΣ	93.956,40		82.310,12		-11.646,28
ΧΑΡΤ/ΜΟ -ΟΓΑ	253,69		253,69		0,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	113.047,68		98.772,00		-14.275,68
ΣΥΝΟΛΟ	207.257,77		181.335,81		-25.921,96

1.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	0,00	6.694,65	0,00	6.694,65	
Γ. Από κινητές αξίες	0,00	0,00	0,00	0,00	
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	889,60	0,00	889,60	
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00	0,00	0,00	0,00	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	155.797,48	0,00	141.826,50	0,00	
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	
Συνολικό εισόδημα	155.797,48	7.584,25	141.826,50	7.584,25	-13.970,98
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	155.797,48	7.584,25	141.826,50	7.584,25	-13.970,98
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					
Άθροισμα	155.797,48	7.584,25	141.826,50	7.584,25	-13.970,98
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994		2.929,59	1.144,68	1.784,98	
Φορολογητέο εισόδημα	155.797,48	4.654,66	140.681,82	5.799,27	-13.970,98

ΦΟΡΟΣ	54.687,99		49.339,60		-5.348,39
ΧΑΡΤ/ΜΟ -ΟΓΑ	126,85		126,85		0,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	65.800,79		59.207,52		6.593,27
ΣΥΝΟΛΟ	120.615,63		108.673,97		-11.941,66

2.ΕΙΣΦΟΡΑ Ν. 3758/2009

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
Από ελευθέρια επαγγέλματα		155.797,48		141.826,50	
Συνολικό εισόδημα		155.797,48		141.826,50	-13.970,98
ΕΙΣΦΟΡΑ Ν.3758/2009		5.000,00		3.000,00	-2.000,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		6.000,00		3.600,00	-2.400,00
ΣΥΝΟΛΟ		11.000,00		6.600,00	-4.400,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ