



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 19/02/2016

Αριθμός απόφασης: 134

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

**Ταχ. Κώδικας** : 54630

**Τηλέφωνο** : 2313-333252

**ΦΑΞ** : 2313-333258

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς

Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....**2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....-ΑΦΜ ....., με διεύθυνση ....., κατά της με αριθμό .....2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για την διαχειριστική περίοδο 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό .....2015 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. .... για την διαχειριστική περίοδο 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την από .....2016 εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....-ΑΦΜ ....., με διεύθυνση ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. ....2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 23.476,69€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 26.687,69€, ήτοι συνολικού ποσού 50.164,38€, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2009/31-12-2009.

#### **Ως προς την προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος:**

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια του διενεργούμενου μερικού ελέγχου εισοδήματος στα εισοδήματα του ιδίου και της συζύγου του οικ. ετών 2007-2012, δυνάμει της αριθμ. ....2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., διαπιστώθηκε από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας για τις χρήσεις από το 2008 έως και το 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 15 του Ν.3888/10 και των διευκρινήσεων που

δόθηκαν με την ΠΟΛ.1095/29.04.2011 και των άρθρων 68 και 84 του Ν. 2238/94 όπως αυτά ίσχυαν και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.3691/2008.

### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ**

Ο αρχικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) διενεργήθηκε στον ..... με ΑΦΜ ..... και στη σύζυγο του ..... με ΑΦΜ ..... από το ΣΔΟΕ ..... δυνάμει των αριθμ. ....//2011, ....//2011, ....//2013 ....//2014 & ....//2014 **εντολών ελέγχου**, με αφορμή:

- 1) το αριθμ. ....//2011 πληροφοριακό δελτίο, που αφορά επώνυμη καταγγελία ότι ο προσφεύγων, ως διευθυντής της ..... Κλινικής του Γενικού Νοσοκομείου ....., σχετίζεται με εμβάσματα που αποστολέας τους είναι μεγάλες φαρμακευτικές εταιρίες και είναι κάτοχος μεγάλου ποσού.
- 2) Το αριθμ. ....//2012 πληροφοριακό δελτίο, από το οποίο προκύπτει ότι υπήρχε πιθανή εμπλοκή του ελεγχόμενου σε κύκλωμα διακίνησης φαρμάκων και ότι ο ελεγχόμενος ιατρός έχτιζε πολυκατοικία χωρίς εμφανή εισοδήματα.
- 3) Η αριθμ. ....2012 εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών .....

Μετά από την διεξοδική ανάλυση και επεξεργασία της κίνησης (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών ο έλεγχος κατέληξε **σε πρωτογενείς-αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις**, που θεωρεί ότι συνιστούν «εισόδημα» του ελεγχόμενου:

- Στη χρήση 2006 ύψους 15.147,49€
- Στη χρήση 2007 ύψους 4.000,00€
- Στη χρήση 2008 ύψους 25.350,00€
- Στη χρήση 2009 ύψους 76.300,00€
- Στη χρήση 2010 ύψους 9.412,00€
- Στη χρήση 2011 ύψους 43.112,00€

και μετά την παροχή εξηγήσεων με το αριθμ. ....2014 απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2011 σχετικά με την προέλευση των χρημάτων (από μισθοδοσία και επιστροφή δανείου και ειδικά για το 2011 αποδέχτηκε αναλήψεις προγενέστερων ημερομηνιών λόγω των ειδικών οικονομικών συνθηκών και της πολιτικής αστάθειας που επικρατούσε) και δεν θεωρεί τα αναφερόμενα σε αυτές ποσά ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία.

Για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 και μετά από το υπόμνημα του ελεγχόμενου κατέληξε στα ποσά που προσαυξάνουν το εισόδημα του ελεγχόμενου για τις προαναφερόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 15 του

N.3888/10, της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011. Τα τελικώς προσδιορισθέντα ποσά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

| .....        |                                                                                                                                                                |                                                           |                                                                            |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <b>ΧΡΗΣΗ</b> | <b>ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ-ΠΑΡΑΒΑΣΗ</b>                                                                                                                                     | <b>ΑΡΧΙΚΩΣ<br/>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΘΕΙΣΑ<br/>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ<br/>ΥΛΗ</b> | <b>ΤΕΛΙΚΩΣ<br/>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ<br/>ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ<br/>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ<br/>ΥΛΗ</b> |
| <b>2008</b>  | Προσαύξηση του εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο | 25.350                                                    | 24.900                                                                     |
| <b>2009</b>  | Προσαύξηση του εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο | 76.300                                                    | 62.200                                                                     |
| <b>2010</b>  | Προσαύξηση του εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο | 9.412                                                     | 4.300                                                                      |

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ...., με αφορμή την αριθμ. ..../2011 συνταχθείσα πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ, εξέδωσε την αριθμ. ....2015 εντολή και συνέταξε την από .....2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, από την οποία προκύπτουν οι παρακάτω διαπιστώσεις:

|              |                  | <b>ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b> |                       |                         |                         |                |
|--------------|------------------|--------------------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|----------------|
| <b>ΧΡΗΣΗ</b> | <b>ΟΙΚ. ΕΤΟΣ</b> | <b>ΚΩΔ.</b>                    | <b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>      | <b>ΠΟΣΑ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΠΟΣΑ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b> |
| 2006         | 2007             | 051                            | Ιατρικές δαπάνες      | 615,63                  | 555,63                  | 60,00          |
|              |                  | 081                            | Δίδακτρα φροντιστηρ.  | 1.260,00                | 0                       | 1.260,00       |
| 2007         | 2008             | 082                            | Δίδακτρα φροντιστηρ.  | 630,00                  | 0                       | 630,00         |
| 2008         | 2009             | 400003                         | Προσαύξηση περιουσίας |                         | 24.900,00               | 24.900,00      |
| 2009         | 2010             | 400003                         | Προσαύξηση περιουσίας |                         | 62.200,00               | 62.200,00      |
| 2010         | 2011             | 400003                         | Προσαύξηση περιουσίας |                         | 4.300,00                | 4.300,00       |
| 2011         | 2012             |                                |                       |                         | 0,00                    | 0,00           |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Ο έλεγχος διενεργήθηκε υπό την ισχύ της ΑΥΟ ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ 2013/10-5-2013 και συνεπώς έπρεπε να διενεργηθεί, επί ποινή ακυρότητας, με την μεθοδολογία που ορίζεται σ' αυτήν.
2. Η πληττόμενη έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
3. Οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις υπερβαίνουν: α) την αρχή της αναλογικότητας και β) της χρηστής διοικήσεως.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94, «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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».

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. **3.** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.** **4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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**, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιουργήσαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015)

**Επειδή** στο άρθρο 23 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

**Επειδή** στο άρθρο 65 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

**Επειδή στο άρθρο 66 ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

...β. **Να ζητεί** από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. [2362/1995](#) (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. [3871/2010](#) (ΦΕΚ 141 Α'), **κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα**, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. **οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του**, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση οι αριθμ. ..../2011, ..../2011, ..../2013 (σε εκτέλεση της αριθμ. ....2012 εισαγγελικής παραγγελίας), ..../2014 & ..../2014 εντολές ελέγχου του ΣΔΟΕ ..... αφορούν έλεγχο φορολογίας εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις Ν. 2238/94, καθώς και η αριθμ. ....2015 εντολή της Δ.Ο.Υ. .... αφορά μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011 και των άρθρων 66, 68 και 84 του Ν. 2238/94.

**Επειδή** εν προκειμένω, ο έλεγχος καταλήγει στην διαπίστωση προσαύξησης εισοδήματος για τις χρήσεις από το 2008 έως και το 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 15 του Ν.3888/10 και των διευκρινήσεων που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1095/29.04.2011.

**Ως προς τον 2° ισχυρισμό** περί έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος

**Επειδή** στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου»

**Επειδή** στο άρθρο 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....»

**Επειδή** βασικά στοιχεία της **αιτιολογίας** αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός της ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου φύλλου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, αναγράφονται σ' αυτήν οι διατάξεις εκείνες, που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, διέπεται δε αυτή από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στο προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο προσβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Αναφορικά με τους επιμέρους ισχυρισμούς** του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του: α) τη διατήρηση ρευστών διαθεσίμων στην οικία του και β) συσσωρευμένου προς ανάλωση κεφαλαίου, αυτοί αφορούν στοιχεία και δικαιολογητικά που έθεσε ο ίδιος με τα σχετικά υπομνήματα του στη διάθεση του ελέγχου και δεν έγιναν δεκτά από αυτόν, χωρίς να προσκομίσει οποιαδήποτε νέα στοιχεία προς ενίσχυση των ισχυρισμών αυτών και κατά συνέπεια είναι αόριστοι και αναπόδεικτοι.

Επιπρόσθετα μόνο σημειώνεται ότι η τηρούμενη μεθοδολογία από το ΣΔΟΕ για τους ελέγχους ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών διενεργείται με βάση τις αναλήψεις –καταθέσεις στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς και με την αποδοχή ορισμένων καταθέσεων επαρκώς αιτιολογημένων, που αποδεικνύεται δηλ. η νόμιμη πηγή προέλευσης τους, όπως μεταφορές από άλλο τραπεζικό λογαριασμό, εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα κλπ, καταλήγει σε καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως πρωτογενείς, για τις οποίες ο φορολογούμενος καλείται να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης τους.

Η επίκληση του προσφεύγοντα περί διατήρησης ρευστών διαθεσίμων στην οικία του και επανακατάθεσης τους σε μεταγενέστερο χρόνο θα πρέπει να συνδέονται με συγκεκριμένες αναλήψεις που έλαβαν χώρα σε παρελθόντα χρόνο και ιδιαίτερα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2008-2010 που η διατήρηση ρευστών διαθεσίμων μεγάλου ύψους δεν συνάδουν με την συνήθη συναλλακτική πρακτική ούτε με την τακτική του ίδιου του προσφεύγοντα που τοποθετούσε τα χρήματα του σε προθεσμιακές καταθέσεις ή σε επενδύσεις.



**Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό** ότι οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις υπερβαίνουν: α) την αρχή της αναλογικότητας και β) της χρηστής διοικήσεως

**Επειδή** σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας -όπως έχει διαμορφωθεί νομολογιακά- οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

**Επειδή** η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό

Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιαστών ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός αν η διαφορετική ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος.

Επιπλέον, η ρύθμιση της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 αποτελεί θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της πραγματικής φορολογικής ικανότητας, όπως γίνεται δεκτό παγίως από τη νομολογία επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη προς επιλογή του καταλλήλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνση αυτών αναλόγως των δυνάμεων τους, ακόμα και με τη θέσπιση φορολογικών τεκμηρίων, αρκεί να είναι μαχητά, δηλαδή να προβλέπεται, σε κάθε περίπτωση, η δυνατότητα του φορολογούμενου να προσκομίσει αντίθετες αποδείξεις.

**Επειδή** όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην **αρχή της χρηστής διοίκησης** και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

**Επειδή** για τους προαναφερθέντες λόγους και δεδομένου ότι ο προσφεύγων ο οποίος έφερε το βάρος απόδειξης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94 και την ΠΟΛ1095/2011 σε συνδυασμό και με το άρθρο 65 του ΚΦΔ δεν προσκόμισε επαρκή, ούτε νέα αποδεικτικά στοιχεία προς ενίσχυση των ισχυρισμών του.

**Επειδή** τέλος οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από .....2015 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την επικύρωση:

**Α)** Της με αριθμ. ....2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., που αφορά την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2009 έως 31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010).

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

|                                                |                  |
|------------------------------------------------|------------------|
| <b>Κύριος Φόρος</b>                            | <b>22.239,74</b> |
| <b>Ποσό επιστροφής</b>                         | <b>1.236,95</b>  |
| <b>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)</b> | <b>26.687,69</b> |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή</b>                     | <b>50.164,38</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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).