



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 07-12-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 263

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. 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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - ΑΦΜ, και έδρα επί της οδού, στη, κατά των με αριθμό α)-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009) β)-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 (οικονομικού έτους 2010), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμό α)-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009) και β)-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 (οικονομικού έτους 2010), των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Την από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος (Ν. 2238/94) της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από-2015 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την από-2015 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

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

▪ Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος

εκ 31.521,04 € πλέον πρόσθετου φόρου (λόγω ανακρίβειας) εκ 37.825,25 €, δη σύνολο φόρου εκ 69.346,29 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης της (κινητής) περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, απορρέουσας εκ των τραπεζικών του καταθέσεων και ως εκ τούτου υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008)**. Συγκεκριμένα, όπως διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου, δεν προέκυψε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των καταθέσεων του υπόχρεου σε λογαριασμούς χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ποσού εκ **79.400,00 €** για τη χρήση 2008.

▪ Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου **1/1-31/12/2009**) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εκ **7.174,55 €** πλέον πρόσθετου φόρου (λόγω ανακρίβειας) εκ **8.609,46 €**, δη σύνολο φόρου εκ **15.784,01 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης της (κινητής) περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, απορρέουσας εκ των τραπεζικών του καταθέσεων και ως εκ τούτου υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009)**. Συγκεκριμένα, όπως διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου, δεν προέκυψε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των καταθέσεων του υπόχρεου σε λογαριασμούς χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ποσού εκ **20.500,00 €** για τη χρήση 2009.

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν βάσει της από-2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος **N. 2238/94** της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Φορολογική Αρχή, σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από-2014 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του **N. 2238/94**) του της, με αριθμό υπόθεσης/2014, η οποία διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. με το υπ' αρ. πρωτ.-2014 έγγραφο στην ανωτέρω φορολογική αρχή.

Ο έλεγχος της διενεργήθηκε ύστερα από την αριθ.-2010 Εισαγγελική Παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, σε εκτέλεση της οποίας, μεταξύ άλλων, διενεργήθηκε έρευνα για τυχόν διάπραξη του αδικήματος της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (άρθρα 1, 2, 3 και 45 του Ν. 3691/2008). Συγκεκριμένα, υπάλληλοι της ανωτέρω υπηρεσίας διενήργησαν έλεγχο, ανέλυσαν και επεξεργάστηκαν το σύνολο των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντα (και της συζύγου του), κατόπιν άρσης τραπεζικού απορρήτου, σε συνδυασμό με τον τρόπο απόκτησης της ακίνητης και κινητής περιουσίας. Ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς - αρχικές καταθέσεις μετρητών - πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, που θεωρεί ότι συνιστούν εισοδήματα του προσφεύγοντα κατά τις χρήσεις αυτές, ως κάτωθι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΧΡΗΣΗΣ 2008			
A/A	ΧΡΗΜ/ΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ
1.	.....	.....	62.500,00
2.	.....	.....	1.400,00
3.	.....	.....	25.200,00
	ΣΥΝΟΛΟ		89.100,00

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΧΡΗΣΗΣ 2009			
A/A	ΧΡΗΜ/ΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ
1.	.....	.....	7.000,00
2.	.....	.....	25.750,00
	ΣΥΝΟΛΟ		32.750,00

Όπως μάλιστα αναφέρεται στην έκθεση της Δ.Ο.Υ., για τον υπολογισμό των καταθέσεων χρημάτων (από την), ελήφθησαν υπόψη τα πρωτογενώς κατατεθειμένα ποσά και όχι οι μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό σε λογαριασμό, τα ποσά των τόκων, καθώς και τα ποσά που ήταν ήδη κατατεθειμένα και μεταφέρθηκαν σε προθεσμιακούς λογαριασμούς και σε αγορές τραπεζικών προϊόντων, ούτε το μεταφερόμενο από το έτος 2007 υπόλοιπο του κάθε λογαριασμού.

Ακολούθως, από τα παραπάνω ποσά καταθέσεων προς αιτιολόγηση, αφαιρέθηκαν τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων που δηλώθηκαν από το ελεύθερο επάγγελμα του προσφεύγοντα, και το ποσό των μη δικαιολογημένων καταθέσεων διαμορφώθηκε ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΕΠΑΓΓ/ΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΜΗ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ
2008	89.100,00	9.700,00	79.400,00
2009	32.750,00	12.250,00	20.500,00

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., στηριζόμενος στα ανωτέρω ευρήματα και υιοθετώντας τις διαπιστώσεις ελέγχου της έκρινε ότι τα παραπάνω ποσά μη δικαιολογημένων καταθέσεων για τις χρήσεις 2008 και 2009 συνιστούν προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία προέλευσής της και, ως εκ τούτου, συνιστούν εισόδημα, που δεν υπάγεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' πηγής προέλευσής του, και λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94.

Σημειώνεται, ότι στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το υπ' αρ. πρωτ.-2015 **συμπληρωματικό υπόμνημα**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του Ν. 3888/2010, και συγκεκριμένα:

- **Θέμα αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, με την οποία προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/1994**

- Η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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»
- Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

2. Παράτυπος ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 περαιωθεισών χρήσεων 2008 και 2009 βάσει του Ν. 3888/2010, και συγκεκριμένα:

- **Μη νόμιμη έκδοση της με αριθμό/2014 εντολής ελέγχου για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου ή μερικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994**

- Ο προσφεύγων, αναφορικά με τα εισοδήματά του από ελεύθερο επάγγελμα, περαίωσε τις χρήσεις 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009, και συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3888/2010 οριστικοποιήθηκε και καταργήθηκε η εκκρεμής φορολογική υπόθεση των ανωτέρω χρήσεων.

- **Μη διενέργεια επανελέγχου, ως ήτο προσήκον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 25 παρ. 5 του Ν. 4174/2013**

- Στην από-2015 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρεται ότι τα ευρήματα και πορίσματα ελέγχου της αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ώστε να τύχει εφαρμογής το άρθρο 68 παρ.2 του Ν. 2238/1994 για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή το άρθρο 25 παρ. 3 του Ν. 4174/2013.

3. Πλημμέλειες ελέγχου ως προς:

α. Τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση μερικού ελέγχου

- **Μη διενέργεια ουσιαστικού τακτικού ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 2238/1994, για τον οποίο εκδόθηκε η με αριθμό2014 εντολή τακτικού ελέγχου**

- Ο έλεγχος υιοθέτησε πλήρως και χωρίς καμία περαιτέρω ελεγκτική διασταύρωση ως αποδεδειγμένο γεγονός τα όσα γενικά και αόριστα αναφέρονται στην από-2014 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της, καταλήγοντας αβίαστα στο ότι οι τραπεζικές καταθέσεις που έγιναν σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα συνιστούν προσαύξηση της κινητής του περιουσίας.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ήταν πρόχειρος, ελλιπής και επιφανειακός.

- **Μη λήψη υπόψη και μη αξιολόγηση του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας όλων των προηγθέντων του ελέγχου οικονομικών ετών, με αποτέλεσμα την εξαγωγή λανθασμένου πορίσματος**

➤ Η ενέργεια του ελέγχου να απορρίψει αβασάνιστα τη – διατυπωθείσα στο με αρ. πρωτ.-2015 έγγραφο του προσφεύγοντα (απάντηση στο υπ' αρ.-/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου) – θέση του να ληφθεί υπόψη η συνολική οικονομική του δραστηριότητα των προηγούμενων ετών έρχεται σε αντίθεση με όσα προβλέπονται στις ισχύουσες διατάξεις της ΔΕΛ Α 1198404/31-12-2013, ΠΟΛ. 1050/17-12-2014, ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και ΠΟΛ. 1259/22-12-2014.

β. Τις διατάξεις που αγνοήθηκαν από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα την εξαγωγή εσφαλμένων συμπερασμάτων και τη μη νόμιμη σύνταξη έκθεσης και έκδοση οριστικών πράξεων.
Συγκεκριμένα:

- **Εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των άρθρων 61-63, 66 και 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994, άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, ΠΟΛ. 1095/2011, άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 66 Ν. 4174/2014, άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997, της Δ6Α 1198404 ΕΞ2013 απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.**

- **Μη λήψη υπόψη και μη εφαρμογή των ακόλουθων διατάξεων:**

➤ **άρθρου 68 Ν. 2238/1994**, που αναφέρεται στην έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

➤ **άρθρου 25 Ν. 4174/2013**, που αναφέρεται στο δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει επανέλεγχο φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής.

➤ **άρθρου 2 Ν. 3888/2010**, που ορίζει βασικές έννοιες για την εφαρμογή των διατάξεών του, όπως ελεγμένη/ανέλεγκτη υπόθεση, δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη.

➤ **άρθρου 9 παρ. 4 Ν. 3888/2010**, που αναφέρεται στην έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος κατά τις διατάξεις του Ν. 3888/2010, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στην περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα το άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε..

➤ **άρθρου 2 ΠΟΛ. 1147/27-10-2010**, που ορίζει την έννοια της αποκρουβείσας ύλης, ως – μεταξύ άλλων – απόκρυψη ποσού εσόδων από παράλειψη έκδοσης ή ανακριβή έκδοση ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου, ως προκύπτει από δελτίο πληροφοριών ή λοιπά στοιχεία ... του Κ.Β.Σ..

- **άρθρου 9 ΠΟΛ. 1147/27-10-2010**, που αναφέρεται στην έκδοση συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Ν. 3888/2010, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων.
- **ΠΟΛ. 1035/21-2-2011**, που αναφέρεται στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. πριν την έκδοση συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Ν.3888/2010, κατόπιν επιβαρυντικών συμπληρωματικών στοιχείων.
- **ΠΟΛ. 1019/28-1-2011**, που αναφέρεται στη μορφή/περιεχόμενο, τη διαδικασία έκδοσης και αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Ν. 3888/2010 καθώς και τις συνέπειες μη αποδοχής του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας (10 ημερών από την κοινοποίησή του) , δη της εφαρμογής των γενικών διατάξεων περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων.
- **ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013**, σύμφωνα με την οποία η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στο φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.
- **άρθρου 27 Ν. 4174/2013**, που αναφέρεται στη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε (διορθωτικό) προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων εκ των οριζόμενων έμμεσων τεχνικών ελέγχου (της αρχής των αναλογιών, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά).
- **παρ. 2.3 ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013...»**, που αναφερόμενη στην τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, ορίζει ότι α) από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων και β) στο υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και αφαιρούνται να μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς γ) η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται, υπόκειται σε φορολόγηση.
- **ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 «Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου»**, που αναφερόμενη στις τεχνικές ανάλυσης ρευστότητας, καθαρής θέσης του φορολογούμενου και τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, - μεταξύ άλλων - ορίζει το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, ενώ το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις (συνεχόμενες) υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- **ΠΟΛ. 1259/22-12-2014 «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ. 1050/17-**

12-2014, που αναφέρεται στον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 2000, με έμφαση στον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου, που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα).

γ. Το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων

➤ Σε εφαρμογή της παρ. 4 της **ΠΟΛ. 1270/24-12-2013** ο προσφεύγων συντάσσει πίνακα για τα οικονομικά έτη 2003-2010 για τον **προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων**, με βάση τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, μετά την αφαίρεση των πραγματικών αναλωθέντων ποσών για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές), όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	52.705,98	7.078,96
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	6.466,31	4.800,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	46.239,67	2.278,96
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	-	-
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	46.239,67	2.278,96
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	48.518,63	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2004		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	58.297,72	3.510,76
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	55.808,00	4.800,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	2.489,72	-1.289,24
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	46.239,67	2.489,72
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	48.729,39	989,72
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	49.719,11	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	64.164,73	0,00
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	0,00	4.800,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	64.164,73	-4.800,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	48.729,39	989,72
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	112.894,12	-3.810,28
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	109.083,84	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	63.939,08	10.893,41
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	15.370,00	4.080,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	48.569,08	6.813,41
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	112.894,12	-3.810,28
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	161.463,20	3.003,13
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	164.466,33	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	61.652,77	8.982,38
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	0,00	4.080,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	61.652,77	4.902,38
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	161.463,20	3.003,13
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	223.115,97	7.905,51
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	231.021,48	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	69.926,51	9.399,11
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	14.200,00	4.080,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	55.726,51	5.319,11
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	223.115,97	7.905,51
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	278.842,48	13.224,62
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	292.067,10	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	95.397,55	9.546,34
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	52.300,00	0,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	43.097,55	9.546,34
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	278.842,48	13.224,62
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	321.940,03	22.770,96
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	344.710,99	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	66.052,55	10.053,15
ΣΥΝΟΛΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	2.900,00	0,00
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	63.152,55	10.053,15
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ	321.940,03	22.770,96
ΤΕΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	385.092,58	32.824,11
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	417.916,69	

δ. Το μεταφερόμενο από το έτος 2007 υπόλοιπο λογαριασμών

- Μη λήψη υπόψη από τον έλεγχο των υπολοίπων των παρακάτω λογαριασμών:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ στις 31-12-2007	2.242,41
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ στις 31-12-2008	2.170,50

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ στις 31-12-2007	44.546,80
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ στις 31-12-2008	52.301,85

ε. Το περιεχόμενο και τις κινήσεις των λογαριασμών

- λογαριασμός

➤ Οι καταθέσεις στο λογαριασμό αυτό εκ 25.200 € το έτος 2008 και 25.750 € το έτος 2009 αποτελούν είτε έσοδα του ελεύθερου επαγγέλματός του είτε μεταφορές από λογαριασμούς της

..... και της, και πραγματοποιούνται κυρίως σε ημερομηνίες κοντά στην προθεσμία εξόφλησης του στεγαστικού δανείου

➤ Παρατηρείται ασήμαντη μεταβολή, και μάλιστα αρνητική του υπολοίπου λογαριασμού στο τέλος κάθε χρήσης (σε σχέση με το υπόλοιπο αυτού στην αρχή της χρήσης), και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει λόγος για προσαύξηση περιουσίας.

ΧΡΗΣΗ 2008		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2007	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2008	ΜΕΤΑΒΟΛΗ
2.242,41	2.170,50	-71,91

ΧΡΗΣΗ 2009		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2007	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2008	ΜΕΤΑΒΟΛΗ
2.170,50	371,53	-1.798,97

• **λογαριασμός ταμειυτηρίου**

➤ Ο λογαριασμός χρησιμοποιείται για προσωπική χρήση, στο πλαίσιο οικογενειακών σχέσεων και εξυπηρετήσεων και πολλές από τις καταθέσεις αφορούν επιστραφέντα ποσά χορηγηθέντων άτοκων δανείων προς συγγενικά πρόσωπα.

➤ Η μεταβολή που παρατηρείται από το υπόλοιπο του λογαριασμού, συμψηφιστικά μεταξύ 31/12/2007 και 31/12/2009 είναι ναι μεν θετική εκ 7.755,05 €, που όμως δικαιολογείται από τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα.

ΧΡΗΣΗ 2008		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2007	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2008	ΜΕΤΑΒΟΛΗ
44.546,80	75.677,65	31.130,85

ΧΡΗΣΗ 2009		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2007	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2008	ΜΕΤΑΒΟΛΗ
75.677,65	52.301,85	-23.375,80

στ. Μη αξιολόγηση από τον έλεγχο της ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντος

➤ Τα ακίνητα του προσφεύγοντος, συγκεκριμένα ένα διαμέρισμα 93 τ.μ. στην και ένα διαμέρισμα (της συζύγου του) 45 τμ στη, αποκτήθηκαν πριν το 2000 και βρίσκονται σε λαϊκές και όχι ακριβές περιοχές.

Ο προσφεύγων, με το υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας (αρ. πρωτ.-2015), ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας, συμπληρωματικά, τις παρακάτω απόψεις του:

▪ **Να ληφθεί υπόψη από την Υπηρεσία μας το Έγγραφο αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015**, με το οποίο δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.

➤ Σύμφωνα με την παρ. 8 του εγγράφου, αναλήψεις/καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Βάσει της παραπάνω διάταξης, εάν ο έλεγχος ήταν πλήρης και ενδεδειγμένος, θα είχε χρησιμοποιήσει τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και θα είχε προσδιορίσει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων του προσφεύγοντα, θα διαπίστωνε δε ότι το συνολικά διαθέσιμο εισόδημα το οικ. έτος 2009 ανήρχετο σε 344.710,99 € και το οικ. έτος 2010 σε 417.916,69 €, ως προκύπτει από τον σχετικό πίνακα που παρατίθεται στην ενδικοφανή προσφυγή.

➤ Σύμφωνα με την ίδια παράγραφο του εγγράφου, δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Σε αυτό το πνεύμα, αν ο έλεγχος ελάμβανε υπόψη και τις αναλήψεις, θα διαπίστωνε ότι συνήθως οι καταθέσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα είναι κατά κανόνα μικρότερες από τις αναλήψεις και θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι, όχι μόνο δεν επήλθε προσαύξηση περιουσίας, αλλά ούτε καν μικρή αποταμίευση από το οικογενειακό εισόδημα. Αναλυτικά:

Λογαριασμός

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2008	55.210,25	62.965,30	-7.755,05
2009	56.860,00	47.099,95	9.760,05

Λογαριασμός

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2008	32.560,00	25.200,00	7.360,00
2009	37.520,00	27.750,00	9.770,00

➤ Σύμφωνα με την παρ. 2 του εγγράφου (και αντίστοιχα τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ.), η προσαύξηση δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είχε υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

➤ Ο ισχυρισμός του ελέγχου στο πόρισμά του ότι τα ποσά των μη δικαιολογημένων καταθέσεων για τις χρήσεις 2008 και 2009 συνιστούν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, ως εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη πηγή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, δεν είναι αληθής. Ο έλεγχος παρατύπως δεν λαμβάνει υπόψη ή αγνοεί τα στοιχεία που διαθέτει, εκ των οποίων προκύπτουν οι πηγές εισοδήματος του προσφεύγοντα που είναι το Πανεπιστήμιο και το Ιπποκράτειο Νοσοκομείο, αναφορικά με τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, και από τη νόμιμη λειτουργία του ιατρείου του, αναφορικά με το εισόδημα από τις υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του Ν. 3888/2010

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 & 2 του Ν. 2238/1994 «1. Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «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 προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή».

Επειδή, το άρθρο 48 παρ. 3 εδάφιο α' του ανωτέρω νόμου ορίζει 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». Με τη διάταξη αυτή, επομένως, εντάσσονται στη Ζ' κατηγορία και τα έσοδα από κάθε άλλη πηγή, ώστε να υπαχθεί σε φορολογία το σύνολο των εισοδημάτων του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων αυτών που δεν μπορούν να ενταχθούν στις ρητώς κατονομαζόμενες κατηγορίες (εισοδήματα από ακίνητα, κινητές αξίες, εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις, μισθωτές υπηρεσίες, υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών), με στόχο την εξεύρεση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και την υλοποίηση της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης.

Επειδή, το άρθρο 48 παρ. 3 εδάφιο β' του ανωτέρω νόμου, το οποίο προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 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 και μετά, ορίζεται ότι : «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, η παράγραφος 2 της ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010» ορίζει ότι : «Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος της 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

εισοδήμα 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 παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά».

Επειδή, η παράγραφος 10 της ανωτέρω διαταγής ορίζει ότι : «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010, ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010».

Επειδή, ως γίνεται δεκτό παγίως από τη νομολογία (ΣτΕ 4340/1983, 1296/1991, 3201/1996, 2612/1997), ο συνταγματικός νομοθέτης, επιτάσσοντας να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη στην επιλογή του κατάλληλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνση αυτών αναλόγως των δυνάμεών 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. Γίνεται δε δεκτό, ότι με τα τεκμήρια δεν επιβάλλεται φόρος επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξεύρεσης υπαρκτής μεν αλλά μη εμφανούς φορολογητέας ύλης (ΣτΕ 4897/1987).

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι με τις ανωτέρω, ουσιαστικού δικαίου, διατάξεις του εδαφίου α' της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 θεσπίζεται νομίμως τεκμήριο για την ύπαρξη εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, σε περίπτωση διαπίστωσης εισοδήματος, του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης («εισοδήμα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4»). Με τις διαδικαστικού δικαίου διατάξεις του εδαφίου β' καθορίζεται ρητά το βάρος απόδειξης, στις περιπτώσεις που από τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη αυτού του είδους εισοδήματος ως προσαύξησης περιουσίας, κατοχυρώνοντας το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, προκύπτει ότι η νομική βάση επιβολής φόρου εισοδήματος σε προσαύξηση περιουσίας έγκειται στις ουσιαστικού δικαίου διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 εδ. α' του Ν. 2238/1994, οι οποίες έχουν εφαρμογή από την έναρξη ισχύος του Ν. 2238/1994 και θέμα αναδρομικότητας δεν τίθεται. Τα χρονικά δε όρια της εξουσίας της φορολογικής αρχής για έλεγχο της υπόθεσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις καθορίζονται από τη φορολογική παραγραφή. Αναφορικά με τη θεσπισθείσα διά του Ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (διάταξη, ως προαναφέρθηκε

διαδικαστικού και όχι ουσιαστικού δικαίου), η συνταγματική αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων δεν ισχύει για τις διαδικαστικού και δικονομικού δικαίου ρυθμίσεις (ΣτΕ 2164/1988, 2155/1989, 1277/1996) (βλ. Φορολογικό Δίκαιο, Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ. 163).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η κρίση περί συνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 11 του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους....»*.

Επειδή, το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : *«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, το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει 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 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2004 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...»*.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2014 εντολή μερικού ελέγχου του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο 1/1/2008-31/12/2009, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994.
- Ο έλεγχος περαιώθηκε στις-2015 και συντάχθηκε η από-2015 έκθεση μερικού

ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994

- Βάσει της ανωτέρω έκθεσης, την ίδια ημέρα εκδόθηκαν οι υπ' αρ./2015 και/2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009 αντίστοιχα.
- Οι ανωτέρω πράξεις μετά της έκθεσης ελέγχου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις-2015
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο, κοινοποίηση πράξεων και επιβολή φόρων και προστίμων (Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α.) για τις επίμαχες χρήσεις 2008-2009 δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.
- Η, ουσιαστικού περιεχομένου, διάταξη του εδαφίου α' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/94 ουδόλως προσκρούει στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται ο τυπικός νόμος (ο Κ.Φ.Ε.) που καθορίζει απ' αυτό οριζόμενες προϋποθέσεις, αλλά ούτε και στις διατάξεις της παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου, καθώς η εν λόγω διάταξη υφίσταται από την έναρξη ισχύος του Ν. 2238/1994.
- Η, διαδικαστικού χαρακτήρα (δεν επιβάλλει φόρο, παρά μόνο ορίζει την ελεγκτική διαδικασία), διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, που προστέθηκε με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, επίσης δεν υπόκειται στην αρχή απαγόρευσης της αναδρομικότητας των νόμων.
- Νομίμως, ο επίδικος έλεγχος των εισοδημάτων του προσφεύγοντος και το συνακόλουθο δικαίωμα ανταπόδειξης αυτού ανάγονται σε έτος προγενέστερο του 2010.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του Ν. 3888/2010 στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράτυπου ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 περαιωθεισών χρήσεων 2008 και 2009 του Ν. 3888/2010

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 1 του Ν. 2238/94 ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 3888/2010, που αφορά την εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ορίζει ότι : «Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους».

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου γίνεται μνεία για «ακαθάριστα έσοδα», που σημαίνει με την προβλεπόμενη από τον εν λόγω νόμο διαδικασία της εκούσιας κατάργησης φορολογικών

διαφορών (περαίωση) περαιώνονται οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αποκλειστικά για τα δηλούμενα εισοδήματα από την άσκηση της εκμετάλλευσης εμπορικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος, και όχι άλλα εισοδήματα που συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις.

Επειδή, το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009».

Επειδή, το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1147/27-10-2010 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του Ν. 3888/2010 σχετικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών» ορίζει ότι : «Στις ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 1 έως και 12 του παρόντος νόμου, υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009».

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 1 του Ν. 3888/2010 γίνεται μνεία για «κατά τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου κατάργηση των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. ..., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...».

Επειδή, το άρθρο 12 παρ. 5 του ανωτέρω νόμου εξομοιώνει τα αποτελέσματα της περαίωσης με εκείνα του τακτικού ελέγχου ορίζοντας ότι : «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις ... αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ., όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005... Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση...».

Επειδή, το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζει ότι : «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου».

Επειδή, το άρθρο 25 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994, ο προσφεύγων με την υπ' αρ.-/2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 δήλωσε ως εισόδημα α) καθαρά ποσά από μισθούς (κωδ. 301) εκ 50.336,84 € και β) ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (κωδ. 517) εκ 9.700,00 €, καθαρό δε εισόδημα από ατομικό επάγγελμα εκ 5.335,00 € (κωδ. 501).

➤ Σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ.-2015 υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας ο προσφεύγων, οι πηγές εισοδήματός του είναι για μεν τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες οι αμοιβές από το Πανεπιστήμιο και την εργασία του στο Νοσοκομείο, για δε το εισόδημα από τις υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών τα έσοδα από τη νόμιμη λειτουργία του ιατρείου του επί της οδού

➤ Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994, ο προσφεύγων περαίωσε με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 τις χρήσεις 2008 (οικ. έτος 2009) και 2009 (οικ. έτος 2010), αναφορικά με τα εισοδήματά του από ελεύθερο επάγγελμα,

➤ Η ως άνω περαίωση αφορά αποκλειστικά τα δηλούμενα εισοδήματα του προσφεύγοντος από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του, ενώ πάσης άλλης φύσεως εισοδήματά του, δη μισθοί αλλά και η επίδικη προσαύξηση περιουσίας – η πηγή ή αιτία της οποίας είναι άλλωστε άγνωστη – δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.

➤ Σύμφωνα τόσο με την από-2014 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων του Ν. 2238/1994) της όσο και την από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας της κίνησης του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου και της συζύγου του, ο έλεγχος (διά των υπαλλήλων της) κατέληξε σε πρωτογενείς – αρχικές καταθέσεις – πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, αφαιρούμενων των ποσών ακαθάριστων εσόδων από ελεύθερο επάγγελμα, εκ 79.400,00 € και 20.500,00 €. Τα ποσά αυτά καταθέσεων δεν δικαιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα, που αφενός στις-2012 κατέθεσε

ανωμοτί στα γραφεία της, προσκομίζοντας σχετικό υπόμνημα, κατόπιν της υπ' αρ. πρωτ.-2011 κλήσης, αφετέρου απάντησε στο υπ' αρ.-/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αρ. πρωτ.-2015 έγγραφό του. Τόσο ο έλεγχος της όσο και της Δ.Ο.Υ. δεν κατονομάζουν την πηγή προέλευσης των καταθέσεων, αντιθέτως την θεωρούν άγνωστη και μη δικαιολογημένη. Λόγω της αδυναμίας σχηματισμού πλήρους ελεγκτικής πεποιθήσης περί της προέλευσης του ανωτέρω εισοδήματος (εισόδημα που δεν δύναται να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994) το θεωρούν προσαύξηση περιουσίας, κατά τεκμήριο (που νομίμως θεσπίζεται διά της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994) εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Αξίζει δε να σημειωθεί, ότι στην περίπτωση που το ανωτέρω εισόδημα εκλαμβανόταν ως έσοδο από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του προσφεύγοντος, ο έλεγχος θα προέβαινε, εκτός από τον υπολογισμό του ως φορολογητέα ύλη στη φορολογία εισοδήματος, και σε απόφαση επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. για μη έκδοση των προσηκόντων φορολογικών στοιχείων.

➤ Τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο της, κατόπιν της με αριθμό-2010 εισαγγελικής παραγγελίας, της παραλαβής των σχετικών εγγράφων των τραπεζών (μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου) αναφορικά με τις κινήσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντος, την ανάλυση και επεξεργασία αυτών, όπως καταγράφονται στην από-2014 πληροφοριακή έκθεσή της, δύνανται να αποτελούν νέα στοιχεία, με την έννοια ότι δεν ήταν στη διάθεση του ελέγχου κατά το χρόνο περαίωσης των επίμαχων χρήσεων με το Ν. 3888/2010.

Ωστόσο, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, κατόπιν επανελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010 ή του άρθρου 25 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, γιατί δεν αφορούν σαφώς και αποδεδειγμένα πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατά την έκδοση αρχικού φύλλου ελέγχου ή (κατά την εξομοιούμενη περαίωση), δη έσοδα από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράτυπου ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 και όχι βάσει αυτών του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 περαιωθεισών χρήσεων 2008 και 2009 απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελειών ελέγχου όσον αφορά:

α. Τη μη διενέργεια ουσιαστικού τακτικού ελέγχου

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Σύμφωνα δε με την υπ' αρ. 41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-2014 εντολής διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε η από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος, όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «διαπιστώσεις ελέγχου», περιορίζεται στα θέματα της από-2014 πληροφοριακής έκθεσης εισοδήματος (με αριθμό υπόθεσης/14) της, και εδράζεται κατά κανόνα στα ευρήματα του ελέγχου της, δη στη διαπίστωση διαφοροποίησης της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντος, σε σχέση με το δηλούμενο και φορολογηθέν καθαρό εισόδημά του, αποδιδόμενης σε προσαύξηση της κινητής περιουσίας του προερχόμενη από τις τραπεζικές του καταθέσεις, από άγνωστη, μη διαρκή και μη σταθερή πηγή για τις χρήσεις 2008 και 2009.
- Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ήταν αναλυτικός και διεξοδικός με ακριβή και επίσημα (εκ πιστωτικών ιδρυμάτων) στοιχεία, όσον αφορά τα τραπεζικά προϊόντα του προσφεύγοντος, ο οποίος κατά την προσήκουσα διαδικασία εκλήθη προς ανωμοτί εξέταση, και το πόρισμα αυτού είναι πλήρως, σαφώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένο.
- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., επιβεβαιώνοντας και υιοθετώντας τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, έκρινε ότι για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 ο προσφεύγων

υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, μη δηλώνοντας στον κωδικό 507 αυτών προσαύξηση περιουσίας ύψους 79.400,00 € και 20.500,00 € αντίστοιχα, και προχώρησε σε καταλογισμό των εν λόγω ποσών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη διενέργειας ουσιαστικού τακτικού ελέγχου, αλλά πρόχειρου, ελλιπούς και επιφανειακού απορρίπτεται ως αίολος και ουσιαστικά αβάσιμος.

α. γ. Τη μη αξιολόγηση του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας όλων των προηγούμενων οικονομικών ετών και ειδικότερα του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 1 και 2 του Ν.2238/94 ορίζει ότι : «1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται... 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: ... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο».

Επειδή, όπως έχει διευκρινιστεί από τη Διοίκηση (αρ. πρωτ. Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11-12-2014 έγγραφο Γ.Γ.Δ.Ε. Υπουργείου Οικονομικών), ενώ στο άρθρο 19 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι η επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου μπορεί να γίνει όχι μόνο διά τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, μέσα στα χρονικά όρια που θέτει το άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), δη έως την έκδοση εντολής ελέγχου, αλλά και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου διαμέσου διευκρινίσεων από το φορολογούμενο ή υποστηρικτικών εγγράφων του ή άλλων στοιχείων που παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτησή του.

Επειδή, σύμφωνα με νεότερες διευκρινίσεις που παρείχε η Διοίκηση, συγκεκριμένα με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, για τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31/12/2013 εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/1994 (μετά των σχετικών διευκρινιστικών εγκυκλίων), καθώς και η αριθμ. 1037965/356/0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, το άρθρο 27 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που αναφέρεται στις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύνатаι να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου ... και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά... 2. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων ... βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, η υπ' αρ πρωτ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, αναφερόμενη στα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζει ότι : «Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου, στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η υπ' αρ πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, παρέχοντας οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων, μεταξύ άλλων και του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, επικυρώνει και επαναλαμβάνει την υποχρέωση τήρησης της παραπάνω διαδικασίας από τη Φορολογική Διοίκηση κατά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις-2015 το υπ'

αρ./2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά των σχετικών υπ' αρ./2015 και/2015 Προσωρινών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, γνωστοποιώντας του τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου.

➤ Απαντώντας, ο προσφεύγων, με το υπ' αρ. πρωτ.-2015 έγγραφό του, μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα σύνολο της οικονομικής του δραστηριότητας όλων των προηγθέντων του ελέγχου οικονομικών ετών, με συνέπεια να μην ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και συνεπώς να είναι αυθαίρετα και αίοια τα περιλαμβανόμενα στις προσωρινές πράξεις.

➤ Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και τα δεδομένα των υπ' αρ./2009 και/2010 υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός των ελεγχόμενων οικονομικών ετών 2009 (χρήση 2008) και 2010 (χρήση 2009), ο προσφεύγων δεν δήλωσε σε αυτές ανάλωση κεφαλαίου, που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο, σύμφωνα τα οριζόμενα στο άρθρο 19 παρ. 2 περ. Ζ του Ν. 2238/1994. Επιπλέον, τόσο από την ανωτέρω έκθεση, όσο και την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή (αλλά και το συμπληρωματικό υπόμνημα) δεν προκύπτει η υποβολή σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων (έως την έκδοση της εντολής ελέγχου ή και μεταγενέστερα) αλλά ούτε και η προσκόμιση σχετικών εγγράφων ή άλλων στοιχείων δι' απλής αιτήσεώς του προς τη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου, δη έως τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου με τα αποτελέσματά του και την έκδοση των σχετικών πράξεων.

Σε κάθε περίπτωση, από τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντα δεν προκύπτει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, που να χρήζει περιορισμού ή κάλυψης με την επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου.

➤ Το πρώτον, στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής, παρουσιάζονται οικονομικά δεδομένα για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, διά σχετικού πίνακα, με βάση – όπως επισημαίνει – τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις (τις οποίες σημειωτέον δεν προσκομίζει, παραπέμποντας στο αρχείο της Δ.Ο.Υ.), μετά την αφαίρεση των πραγματικών αναλωθέντων ποσών για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Ο εν λόγω πίνακας συντάχθηκε σε εφαρμογή της παρ. 4 της ΠΟΛ. 1270/24-12-2013, διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών που ορίζει τη μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου εκ των αναφερόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013. Τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου αφορούν και οι άλλες δύο αποφάσεις (ΠΟΛ.) του Υπουργείου Οικονομικών που επικαλείται ο προσφεύγων, δη την ΠΟΛ. 1050/2014 και την ΠΟΛ. 1259/2014.

Σύμφωνα, ωστόσο, με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου αποτελούν για τη Φορολογική Διοίκηση δυννητική επιλογή ελέγχου και όχι υποχρεωτική εφαρμογή αυτών. Και στην προκειμένη περίπτωση ελέγχου η Φορολογική Διοίκηση δεν κατέφυγε σε αυτές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εξαγωγής λανθασμένου πορίσματος λόγω μη αξιολόγησης του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας όλων των προηγηθέντων του ελέγχου οικονομικών ετών είναι ασύστατος, αβάσιμος και απορριπτός.

β. Τις διατάξεις που αγνοήθηκαν από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα την εξαγωγή εσφαλμένων συμπερασμάτων και τη μη νόμιμη σύνταξη έκθεσης και έκδοση οριστικών πράξεων

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, και όπως εκτενώς έχει αναλυθεί και αιτιολογηθεί ανωτέρω:

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ορθώς δεν εδράζεται στις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1147/27-10-2010, της ΠΟΛ. 1035/21-02-2011, και της ΠΟΛ. 1019/28-01-2011, καθώς αφορούν σε συμπληρωματικά στοιχεία, αφορούντα εισόδημα από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, βάσει των οποίων δύναται να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, κατόπιν επανελέγχου, αφού προηγηθεί η έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, το οποίο δεν γίνει αποδεκτό.

➤ Τα δε στοιχεία που προέκυψαν σε βάρος του προσφεύγοντα από τον έλεγχο της αφορούν εισόδημα άγνωστης προέλευσης, πηγής και αιτίας, και εκ του λόγου αυτού λογίζονται (δεν είναι) ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, και κατά συνέπεια ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία.

Κατόπιν τούτου, νομίμως, ο έλεγχος διενεργήθηκε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ. 1095/2011.

➤ Ο έλεγχος δεν όφειλε να υιοθετήσει έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Είχε τη δυνατότητα, ήταν στη διακριτική του ευχέρεια, αλλά επέλεξε την ελεγκτική οδό των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3 και 66 του Ν. 2238/94.

Εύλογα, οι διατάξεις των άρθρων 27 του Ν. 4174/2013 και των ΠΟΛ. 1270/2013, 1050/2014 και 1259/2014 δεν τυγχάνουν εφαρμογής.

➤ Ο έλεγχος ακολούθησε όλες τις νομότυπες διαδικασίες ως προς τη σύνταξη και έκδοση οριστικών πράξεων, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, και τις ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013 και ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 αποφάσεις της Γ.Γ.Δ.Ε.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διατάξεων που κακώς αγνοήθηκαν από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα τη μη νόμιμη σύνταξη έκθεσης και μη νόμιμη έκδοση οριστικών πράξεων απορρίπτεται ως αυθαίρετος και αβάσιμος.

δ. ε. στ. Τον μη συνυπολογισμό του μεταφερόμενου από το έτος 2007 υπολοίπου λογαριασμών, τη μη αξιολόγηση των επικαλούμενων πηγών προέλευσης των καταθέσεων

αλλά και των ασήμαντων μεταβολών στα υπόλοιπα των λογαριασμών αλλά και τη μη συνεκτίμηση της ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντα

Επειδή, η παρ. 8 του υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «*Η προσαύξηση 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».*

Επειδή, η παρ. 10 του ανωτέρω εγγράφου ορίζει ότι : «*Για τις χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση

➤ Όπως ρητά αναφέρεται τόσο στην από-2014 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της όσο και στην από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., μετά τη διεξοδική ανάλυση και επεξεργασία κίνησης του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου και της συζύγου του, σε συνδυασμό με τον τρόπο απόκτησης της ακίνητης και κινητής περιουσίας, ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς – αρχικές καταθέσεις – πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, δηλαδή ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και όχι από αναλήψεις από άλλους λογαριασμούς

Τα ποσά αυτά και η προέλευσή τους δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα τόσο κατά την ανωμοτί εξέτασή του, στο πλαίσιο του ελέγχου της, όσο και διά της απαντήσεώς του στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο πλαίσιο του ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος έκρινε ότι τα παραπάνω ποσά αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση της (κινητής) περιουσίας του προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2008 και 2009 φορολογούμενη ως εισόδημά από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

➤ Επομένως, από τα παραπάνω σαφώς προκύπτει ότι τυχόν υπόλοιπο των λογαριασμών του προσφεύγοντος από την χρήση 2007 ή μεταφορές από άλλους λογαριασμούς ή αναλήψεις χρηματικών ποσών δεν ελήφθησαν υπόψη.

➤ Ρητά επισημαίνεται στις παραπάνω εκθέσεις ότι συνεκτιμήθηκε ο τρόπος απόκτησης της ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντα.

➤ Η επίκληση από τον προσφεύγοντα, ως πηγή προέλευσης μέρους των επίμαχων καταθέσεων χρηματικών ποσών, των εσόδων του ελεύθερου επαγγέλματός του, μεταφορών από λογαριασμούς άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων ή επιστραφέντων ποσών χορηγηθέντων άτοκων δανείων προς συγγενικά πρόσωπα δεν αποδεικνύεται.

Συνεπεία των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνυπολογισμού του μεταφερόμενων υπολοίπων λογαριασμών, μη αξιολόγησης των επικαλούμενων πηγών προέλευσης καταθέσεων αλλά τη μη συνεκτίμησης της ακίνητης περιουσίας του απορρίπτεται ως παρελκυστικός και αβάσιμος.

Ως προς τις προβαλλόμενες θέσεις και επισημάνσεις του προσφεύγοντα στο συμπληρωματικό υπόμνημά του

Επειδή, για τη σύνταξη της παρούσας απόφασης ελήφθη υπόψη και το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο δίνονται διευκρινίσεις από τη Διοίκηση για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, χωρίς να τη διαφοροποιεί, για όλους τους ανωτέρω λόγους.

·

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της παραπάνω **ενδικοφανούς προσφυγής** ως προς τις :

α) υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (χρήσης 2008)

β) υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (χρήσης 2009)

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση : 1/1-31/12/2008

Κύριος φόρος	31.521,04 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	37.825,25 €
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος (βάσει της υπ' αρ. ....../2015 πράξης)	69.346,29 €

Χρήση : 1/1-31/12/2009

Κύριος φόρος	7.174,55 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.609,46 €
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος (βάσει της υπ' αρ. ....../2015 πράξης)	15.784,01 €

**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).