



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 19-09-2016

Αριθμός απόφασης: 1053

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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 & 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικά έτη 2009-2010) αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 & 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικά έτη 2009-2010) αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 1.665,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.998,00€, ήτοι συνολικό ποσό **3.663,00€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 4.392,41€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 5.270,89€, ήτοι συνολικό ποσό **9.663,30€**, για

τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 ,61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Ο επιβληθείς φόρος προέκυψε κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), με ημερομηνία θεώρησης, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ' αρ. αρ. πρωτ. έγγραφο (αρ. εισερχομένου - Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων).

Ο έλεγχος της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμό Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, η οποία αφορούσε έρευνα για τυχόν διάπραξη του αδικήματος της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (άρθρο 1,2,3 & 45 του Ν. 3691/2008) σε όλους τους ιατρούς χειρουργούς των δύο κλινικών (.....) του Νοσοκομείου Θεσσαλονίκης. Στα πλαίσια της ανωτέρω έρευνας που διεξήγαγε η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ζητήθηκε προς την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών η άρση του τραπεζικού απορρήτου και το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών, όλων των εμπλεκομένων, για το διάστημα από 01/01/2008 έως και 31/12/2009, μεταξύ των οποίων και του προσφεύγοντος «.....», που το επίμαχο διάστημα είχε διατελέσει

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος (κοινών και ατομικών), τα ευρήματα του οποίου εκτίθενται αναλυτικά στην σχετική πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, η οποία κατά την κρίση του ελέγχου δεν δικαιολογείται από τα ήδη δηλωθέντα εισοδήματά του. Η προσαύξηση της περιουσίας του, που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ανά φορολογική περίοδο έχει ως εξής:

Οικονομικό έτος 2009 (Εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008): 14.733,83€

Οικονομικό έτος 2010 (Εισοδήματα 01/01/2009-31/12/2009): 53.800,00€

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, αποδεχόμενος τα συγκεκριμένα ευρήματα του ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 & 2010. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο προαναφερθέν σημείωμα διαπιστώσεων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του, έχοντας ως συνημμένα κινήσεις τραπεζών, έγγραφα λογαριασμών καθώς και μια τεχνική έκθεση της εταιρίας, η οποία στο πόρισμά της καταλήγει ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα υπερκαλύπτουν την αύξηση των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος και ότι ουδεμία μη δηλωθείσα προσαύξηση περιουσίας υφίσταται επί της ουσίας.

Κατόπιν, ο έλεγχος, αξιοποιώντας τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία, μετέβαλε την αρχική του κρίση, αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με την προέλευση συγκεκριμένων χρηματικών ποσών. Στο πόρισμά του καταλήγει στο ότι η προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη πηγή και αιτία ανά φορολογική περίοδο έχει ως εξής:

Οικονομικό έτος 2009 (Εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008): 4.500,00€

Οικονομικό έτος 2010 (Εισοδήματα 01/01/2009-31/12/2009): 14.800,00€

Πιο συγκεκριμένα, τα επίμαχα ποσά, που σύμφωνα με την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία του προσφεύγοντος, αναλύονται ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 2008

<u>A/A</u>	<u>Ημερομηνία</u>	<u>Τράπεζα</u>	<u>Αριθμός Λογαριασμού</u>	<u>Ποσό κατάθεσης</u>	<u>Αιτιολογία</u>
1	3/1/2008	.....	.....	2.000,00€	Κατάθεση με βιβλιάριο
2	26/2/2008	.....	.....	500,00€	Κατάθεση μετρητών
3	26/2/2008	.....	.....	1.000,00€	Κατάθεση με βιβλιάριο
4	16/7/2008	.....	.....	2.000€ (εκ των οποίων τα 1.000€ θεωρείται ότι αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας)	Κατάθεση με βιβλιάριο
	ΣΥΝΟΛΟ			4.500,00€	

Φορολογική περίοδος 2008

<u>A/A</u>	<u>Ημερομηνία</u>	<u>Τράπεζα</u>	<u>Αριθμός Λογαριασμού</u>	<u>Ποσό κατάθεσης</u>	<u>Αιτιολογία</u>
1	13/1/2009	.....	.....	41.000€(εκ των οποίων τα 7.000€ θεωρείται ότι αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας)	Διάφορες πιστώσεις
2	14/4/2009	.....	.....	5.150,00€	Μετρητά
3	14/4/2009	.....	.....	2.650,00€	Κατάθεση μετρητών
	ΣΥΝΟΛΟ			14.800,00€	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009 & 2010 (φορολογικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 & 01/01/2009 – 31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες, καθώς **εκδόθηκαν βάσει ρυθμίσεως αντίθετης με το Σύνταγμα**. Συγκεκριμένα: α) η ρύθμιση του άρθρου 48§3 του Ν.2238/94, που θεσπίστηκε το 2010, ως φορολογικού χαρακτήρα διάταξη δεν μπορεί σύμφωνα με το άρθρο 78§2 του Συντάγματος να έχει αναδρομική ισχύ. β) Παράνομη η μεταφορά του βάρους της απόδειξης από τον νομοθέτη στον φορολογούμενο. Το βάρος της απόδειξης κατά πάγια νομολογία, το φέρει η φορολογική αρχή και γ) Το ΣΤΕ έχει νομολογήσει ότι διαφορετικός τρόπος υπολογισμού του φόρου συνιστά μη επιτρεπτή αναδρομική φορολόγηση καθώς μπορεί να οδηγήσει σε επιβολή επιπλέον φόρου. (ΣΤΕ ΟΛ. 2869/2003).
2. **Ουδεμία αδικαιολόγητη προσαύξησης περιουσίας υφίσταται**. Η διατήρηση της περιουσίας ή η μεταβολή της σύνθεσής της δεν σημαίνει απαραίτητα και προσαύξησή της. Τα κριτήρια, τα οποία χρησιμοποίησε ο έλεγχος για να τεκμηριώσει την προσαύξηση δεν είναι ασφαλή, στηρίζονται σε υποθέσεις, με αποτέλεσμα την εξαγωγή μη ορθών και έγκυρων αποτελεσμάτων. Οι επίμαχες καταθέσεις δεν αποτελούν αποκρυβείσα ύλη αλλά δηλωθέν εισόδημα. Σε όλες τις περιπτώσεις αφορούν επανακαταθέσεις ποσών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Η αιτιολογία της φορολογικής αρχής είναι ανεπαρκής και δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στο νόμο

Προς απόδειξη των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων παραπέμπει στο υπ' αρ. πρωτ.υπόμνημα προς την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένο πίνακα τεκμηρίωσης των καταθέσεων μετρητών του.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94.

- **Επειδή**, ο Κώδικας φορολογίας εισοδήματος, που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2238/94, και ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο ορίζει, μεταξύ άλλων τα εξής:
Στο άρθρο 1: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2»
Στο άρθρο 3: «Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.....»
Στο άρθρο 4: «.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από

κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.....».

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

μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. 10. **Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφησης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010.** 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

- **Επειδή,** το Β' τμήμα του ΣτΕ (884/2016 απόφαση), αποφάνθηκε σχετικά με την αντισυνταγματικότητα ή μη της αναδρομικής εφαρμογής του β' εδαφίου του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94. Συγκεκριμένα σε απάντηση επί σχετικού προδικαστικού ερωτήματος αναφέρει τα ακόλουθα: «Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.».
- **Επειδή,** σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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,** 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,** τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

- **Επειδή**, στο άρθρο 65 του 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».
- **Επειδή**, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ: «..... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο **δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της**. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση
- **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**, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικός, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία

των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψιν ότι η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε ορθώς τον νόμο και τις σχετικές εγκυκλίους, δια της παρούσης κρίνεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ανυπαρξίας περιουσιακής προσαύξησης.

- **Επειδή,** με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα εξής: «Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει **να τεκμηριώνεται επαρκώς**, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και **διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών** αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον **ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.** Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.
- **Επειδή,** η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”),** ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον

φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου τόσο από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. όσο και από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος. Η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν αρκέστηκε στο πόρισμα του ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., αλλά διενήργησε εκ νέου έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων και της κοινής λογικής & πρακτικής, περιορίζοντας το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων συνολικά για τα έτη 2008 & 2009 από 68.533,83€ σε 19.300€. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τηρώντας την αρχή της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψιν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, προσδιόρισε το ύψος της προσαύξησης περιουσίας και του αναλογούντα κυρίου και πρόσθετου φόρου, εφαρμόζοντας τις ισχύουσες διατάξεις με αίσθημα δικαίου.
- **Επειδή**, ο προσφεύγων στα πλαίσια εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν εν όλω ή εν μέρει τις επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς», προερχόμενες από άγνωστη πηγή και αιτία, παρά παραπέμπει στο υπ' αρ. πρωτ.υπόμνημά του προς την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, και στον συνημμένο πίνακα τεκμηρίωσης των καταθέσεων μετρητών του. Ο μοναδικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι ότι το σύνολο των καταθέσεων αφορούν ουσιαστικά επανακαταθέσεις χρημάτων, που αναλήφθηκαν σε προγενέστερο χρόνο, χωρίς να αιτιολογεί αυτές του τις ενέργειες. Είναι ο ίδιος ισχυρισμός που προβλήθηκε ως απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων, έγινε από τον έλεγχο αποδεκτός για συγκεκριμένες καταθέσεις χρημάτων, αλλά για τις λοιπές απερρίφθη με το αιτιολογικό είτε ότι ως αναλήψεις μικρών χρηματικών ποσών πραγματοποιήθηκαν για την κάλυψη καθημερινών δαπανών διαβίωσης (και όχι με σκοπό την επανακατάθεση), είτε ότι το αναπομείναν ποσό, αφαιρούμενων των επικαλούμενων επανακαταθέσεων, θα ήταν μικρότερο από το σύνηθες ποσό μηνιαίων δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, ελλείπει νέων στοιχείων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανυπαρξίας περιουσιακής προσαύξησης πρέπει να απορριφθεί ως ατεκμηρίωτος.

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

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

Φορολογική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	1.665,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	1.998,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	3.663,00€

Φορολογική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	4.392,41€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	5.270,89€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	9.663,30€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).