



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 18-03-2016

Αριθμός απόφασης: 1039

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις με αριθμό πρωτοκόλλου: α) ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ και β) ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με ΑΦΜ κατοίκων, επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ. : α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθ. 18 Ν. 3758/2008, του Προϊσταμένου του, οικ. έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς

άρθ. 18 Ν. 3758/2008, του Προϊσταμένου του, οικ. έτους 2008 των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά της από 08-10-2015 οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Την από 14-03-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί των με αριθμό πρωτοκόλλου: α)/..... ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με ΑΦΜ και β)/..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με ΑΦΜ, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στους προσφεύγοντες φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 69.688,40€ πλέον 83.626,07€(πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 153.314,47€, για το οικον. έτος 2008.

2) Με την υπ' αριθ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς (άρθ. 18 του Ν. 3758/2008), του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα έκτακτη εισφορά (κύριος φόρος) ποσού 5.000,00€ πλέον 6.000,00€(πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 11.000,00€, για το οικον. έτος 2008. Για την προσφεύγουσα δεν προέκυψε διαφορά φόρου όσον αφορά την έκτακτη εισφορά.

Με αιτία τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε το 2014 από το, στον-..... του(υιό του προσφεύγοντα), για τις χρήσεις 2009, 2010 & 2011, λόγω της αποστολής στο εξωτερικό κατά τα έτη 2010 και 2011, δύο εμβασμάτων συνολικής αξίας 635.000,00€, από τον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του και σε προγενέστερες χρήσεις, και για τον λόγο αυτό εκδόθηκε η με αριθμ./..... εντολή, προκειμένου να επεκταθεί η διενέργεια του μερικού ελέγχου και στις χρήσεις 2007(οικ. 2008) και 2008(οικ. 2009).

Ο ανωτέρω τραπεζικός λογαριασμός είναι κοινός, με συνδικαιούχους τους κάτωθι:

α)-..... του (υιό των προσφευγόντων), β) του (προσφεύγοντα), γ)του (προσφεύγουσα) και δ)-..... του (κόρη των προσφευγόντων).

Από τα προσκομισθέντα από αυτόν(.....) αποδεικτικά στοιχεία, μεταξύ άλλων και της αναλυτικής κίνησης του ανωτέρω λογαριασμού, διαπιστώθηκε ότι και ο προσφεύγων και η προσφεύγουσα είχαν τροφοδοτήσει τον ανωτέρω λογαριασμό, με χρηματικά ποσά τα οποία θεωρήθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις και τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στους κατωτέρω πίνακες:

Α) ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΝ

ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ....ΚΟΙΝΟΥ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ Α.Ε.				
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ €	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΕΤΟΣ
1	05/11/2007	65.134,17	65.134,17	154.657,58
2	13/11/2007	69.960,00	69.960,00	
4	19/11/2007	24.600,00	6.150,00	
5	29/11/2007	53.653,62	13.413,41	
6	08/01/2008	33.943,52	8.485,88	

7	08/01/2008	45.000,00	45.000,00	
8	08/01/2008	40.000,00	40.000,00	
9	09/01/2008	22.000,00	22.000,00	
10	12/03/2008	36.000,00	36.000,00	
11	21/04/2008	169.783,76	169.783,76	391.269,64
12	15/07/2008	70.000,00	70.000,00	
15	23/10/2009	50.000,00	50.000,00	
16	30/10/2009	45.000,00	45.000,00	
17	11/11/2009	45.000,00	45.000,00	
18	12/11/2009	47.000,00	47.000,00	
19	03/12/2009	47.000,00	47.000,00	
20	03/12/2009	44.000,00	44.000,00	
21	08/12/2009	45.000,00	45.000,00	323.000,00
22	06/01/2010	49.000,00	49.000,00	
23	11/01/2010	48.000,00	48.000,00	97.000,00
24	23/05/2011	6.403,05	6.403,05	
25	23/05/2011	6.403,05	6.403,05	
26	23/05/2011	6.403,05	6.403,05	
27	23/05/2011	6.403,05	6.403,05	
28	23/05/2011	6.402,36	6.402,36	
29	23/05/2011	6.402,36	6.402,36	
30	23/05/2011	2.560,91	2.560,91	
31	23/05/2011	6.402,36	6.402,36	
32	23/05/2011	6.402,36	6.402,36	
33	23/05/2011	74.692,71	74.692,71	
34	23/05/2011	1.280,54	1.280,54	
35	23/05/2011	6.403,05	6.403,05	
36	23/05/2011	6.403,05	6.403,05	
37	23/05/2011	51.209,28	51.209,28	
38	23/05/2011	6.402,36	6.402,36	
39	23/05/2011	2.560,91	2.560,91	
40	23/05/2011	22.593,48	22.593,48	225.327,93
ΣΥΝΟΛΟ		1.523.311,00	1.191.255,15	1.191.255,15

Β) ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ

ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΚΟΙΝΟΥ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ.....Α.Ε.				
Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ €	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΕΤΟΣ
1	19/11/2007	24.600,00	6.150,00	
2	29/11/2007	53.653,62	13.413,41	19.563,41
3	08/01/2008	33.943,52	8.485,88	8.485,88
4	14/04/2009	150.000,00	150.000,00	
5	15/04/2009	28.210,00	28.210,00	178.210,00
ΣΥΝΟΛΟ			206.259,29	206.259,29

Σύμφωνα με τους ανωτέρω πίνακες: α) ο προσφεύγων τροφοδότησε τον ανωτέρω λογαριασμό με το συνολικό ποσό των 1.191.255,15€ και ειδικότερα :

Το έτος 2007, με το ποσό των 154.657,58 €,

το έτος 2008, με το ποσό των 391.269,64 €,
το έτος 2009, με το ποσό των 323.000,00 €,
το έτος 2010, με το ποσό των 97.000,00 €,
το έτος 2011, με το ποσό των 225.327,93 €.

και β) η προσφεύγουσα, σύζυγος του προσφεύγοντα, τροφοδότησε τον ίδιο ως άνω λογαριασμό με το συνολικό ποσό των 206.259,29€ και ειδικότερα :

Το έτος 2007, με το ποσό των 19.563,41 €,
το έτος 2008, με το ποσό των 8.485,88 €,
το έτος 2009, με το ποσό των 178.210,00 €.

Προκειμένου να διερευνηθεί η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσης, των χρηματικών ποσών με τα οποία τροφοδοτήθηκε ο λογαριασμόςτης Τράπεζας από τον και την σύζυγό του και των χρηματικών ποσών που απέστειλε στο εξωτερικό ο, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του

1) η υπ' αριθμ. αρχική εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τον του, η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. και εν συνεχεία με την, για τα οικ. έτη 2008 - 2012 και

2) η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την του(σύζυγο του προσφεύγοντα) για τα ως άνω ελεγχόμενα οικ. έτη και διενεργήθηκε έλεγχος βάσει των διατάξεων των άρθρων 66 και 67^Α του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ), για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων 15 έως 19 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε) και της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε) κατά τα ανωτέρω οικονομικά έτη. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και για τους δύο συζύγους, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και επειδή δεν απεδείχθη ούτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής των πρωτογενών καταθέσεων στον ως άνω λογαριασμό, ούτε ότι αυτές φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις ή ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, τους καταλογίστηκαν οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος για τα ανωτέρω οικονομικά έτη, καθώς και έκτακτη εισφορά και εισφορά αλληλεγγύης, βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων .

Όσον αφορά τον έλεγχο των εμβασμάτων που ο προσφεύγων απέστειλε στο εξωτερικό:

1) κατά τα έτη 2010 και 2011, συνολικής αξίας 635.000,00€, από τον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Α.Ε. και

2) αυτών, για τα οποία ενημερώθηκε το με το με αριθμό πρωτοκ.ΕΞ έγγραφο της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, του Υπουργείου Οικονομικών, και τα οποία αναφέρονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα :

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΔΗΛΕΔ	ΠΟΣΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ	ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ	ΚΩΔ. ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΗ	ΧΩΡΑ
1		01/05/2009	.....	5.000,00	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ
2		01/08/2009	»	6.128,93	.....		ΓΑΛΛΙΑ
3		01/08/2009	»	19.019,62	.....		ΓΑΛΛΙΑ
4		16/02/2009	»	15.639,00	.....		ΓΑΛΛΙΑ
5		16/02/2009	»	3.470,00	.....		ΓΑΛΛΙΑ
6		16/02/2009	»	680,77	.....		ΓΑΛΛΙΑ
7		20/02/2009	»	15.829,19	.....		ΓΑΛΛΙΑ
8		20/02/2009	»	20.641,50	.....		ΓΑΛΛΙΑ

9		03/05/2009	»	4.326,00	.....		ΓΑΛΛΙΑ
10		04/01/2009	»	310,48	.....		ΓΑΛΛΙΑ
11		04/07/2009	»	14.575,50	.....		ΓΑΛΛΙΑ
12		05/07/2009	»	10.000,00	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ
13		29/05/2009	»	229,46	.....		ΓΑΛΛΙΑ
14		29/05/2009	»	13.534,50	.....		ΓΑΛΛΙΑ
15		07/06/2009	»	10.000,00	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ
16		24/11/2009	»	9.985,00	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ
17		13/01/2010	»	9.985,00	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ
18		04/01/2010	»	15.000,00	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ
19		04/08/2010	»	742,69	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ
20		06/03/2011	»	335.000,00	.....	.....	ΓΑΛΛΙΑ

διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα εξής: α) ότι κάποια αφορούν αποδεδειγμένα συναλλαγές στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητάς και β) ότι τα υπόλοιπα εμβάσματα καλύπτονται από το σχηματισθέν κεφάλαιο από τα δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματά προηγούμενων ετών.

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του συνυπέβαλε στον έλεγχο τα εξής αποδεικτικά στοιχεία:

1) Ακριβές αντίγραφο του με ημερομηνία 13-11-2007 εγγράφου «Μεταφοράς από/σε Λογαριασμό Πελάτη» της τράπεζας Α.Ε., από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων μετέφερε στις 13-11-2007, ποσό 69.960,00€, από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της ως άνω τράπεζας, στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας.

2) Ακριβές αντίγραφο της με ημερομηνία 13-11-2007 «Λήψης Τηλεφωνικής Εντολής» μεταφοράς από/σε λογαριασμό πελάτη της τράπεζας Α.Ε., του ποσού των 69.960,00€, με χρέωση του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού, και πίστωση του υπ' αριθ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της ίδιας Τράπεζας.

3) Πρωτότυπο του με ημερομηνία 12-11-2015 εγγράφου της τράπεζας Α.Ε, με το οποίο βεβαιώνει, ότι το υπόλοιπο του υπ' αριθ. κοινού λογαριασμού ταμειυτηρίου που τηρείται στην τράπεζά τους, στις 31-12-2005, ήταν 267.910,83€.

4) Πρωτότυπο του με ημερομηνία 12-11-2015 εγγράφου της τράπεζας Α.Ε, με το οποίο βεβαιώνει, ότι το υπόλοιπο του υπ' αριθ. κοινού λογαριασμού ταμειυτηρίου που τηρείται στην τράπεζά τους, στις 31-12-2006, ήταν 152.313,69€.

6) Πρωτότυπο του με ημερομηνία 12-11-2015 εγγράφου της τράπεζας Α.Ε, με το οποίο βεβαιώνει, ότι το υπόλοιπο του υπ' αριθ. κοινού λογαριασμού ταμειυτηρίου που τηρείται στην τράπεζά τους, στις 31-12-2007, ήταν 206.159,32€.

6) Πρωτότυπο του με ημερομηνία 12-11-2015 εγγράφου της τράπεζας Α.Ε, με το οποίο βεβαιώνει, ότι το υπόλοιπο του υπ' αριθ. κοινού λογαριασμού ταμειυτηρίου που τηρείται στην τράπεζά τους, στις 31-12-2008, ήταν 14.237,15€.

Ο υπ' αριθ. λογαριασμός ταμειυτηρίου της τράπεζας Α.Ε είναι κοινός, με συνδικαιούχους τους κάτωθι:

α) του (προσφεύγοντα) και β) (προσφεύγουσα) .

Εν συνεχεία κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας υπόμνημα από την το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ./..... εισερχομένου εγγράφου και με το οποίο προσκομίστηκε ακριβές φωτοαντίγραφο της με αρ. σύμβασης δανείου μεταξύ αφενός της τράπεζας Α.Ε και αφετέρου της – του, καθώς και διευκρινίσεις σχετικά

με την προέλευση του συνολικού ποσού των 178.210,00€, με το οποίο τροφοδότησε τον υπ' αρ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Α.Ε, το έτος 2009.

Επίσης κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας υπόμνημα από τον το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. /..... εισερχομένου εγγράφου και με το οποίο προσκομίστηκαν: **1)** ακριβές αντίγραφο της κίνησης του υπ' αρ. κοινού λογαριασμού, με συνδικαιούχους: α)(προσφεύγοντα) και β)(υιό του προσφεύγοντα), από 02-01-2007 έως 20-11-2007,

2) ακριβές αντίγραφο της με αρ. .. /..... αιτήσεως προς την τράπεζας Α.Ε, για συμμετοχή σε αμοιβαίο κεφάλαιο, με ημερομηνία 30-05-2007, έναντι ποσού 40.000,00€ ,

3) ακριβές αντίγραφο της με αρ. .. /..... αιτήσεως προς την τράπεζα Α.Ε, για συμμετοχή σε αμοιβαίο κεφάλαιο, με ημερομηνία 30-05-2007, έναντι ποσού 30.000,00€ και

4) ακριβές αντίγραφο «Απόδειξης Προθεσμιακής Κατάθεσης» της τράπεζας Α.Ε, με ημερομηνία έναρξης 20-07-2009, ποσού 160.000,00€.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθούν και να εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Η εντολή ελέγχου για τα οικ. έτη 2008 και 2009 δεν εκδόθηκε μέχρι την 31.12.2014, και επομένως έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής της εν λόγω υπόθεσης.

2) Αντισυνταγματική η διάταξη νόμου περί παράτασης του χρόνου παραγραφής.

3) Η αναδρομική η εφαρμογή του νόμου (αρ. 15 παρ. 3 Ν. 3888/2010), πριν τις 30-09-2010 (ημερομηνία ψήφισης του νόμου) λειτουργεί σε βάρος του φορολογούμενου και συνεπώς αντίκειται στο Σύνταγμα.

4) Ουσιαστική αβασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων – Εσφαλμένη και ανακριβής η κρίση του

5) Η τροφοδοσία του λογαριασμού δεν έγινε με πρωτογενείς καταθέσεις αλλά με μεταφορά από άλλους καταθετικούς – αποταμιευτικούς λογαριασμούς.

6) Το ποσό των 69.960,00€ δεν αποτελεί πρωτογενή κατάθεση αλλά προέρχεται από τον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας Α.Ε.

7) Οι αποταμιεύσεις προέρχονται κυρίως από την επαγγελματική τους δραστηριότητα, η οποία τους έχει αποφέρει κέρδη τα οποία εν συνεχεία επενδύονται για να αποφέρουν τα μέγιστα οικονομικά οφέλη.

8) Κατά τα οικ. έτη 1997, 1998 και 2000 δηλώθηκε εισαγωγή κεφαλαίων στην Ελλάδα και προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

9) Όλα τα ποσά στον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό της Τράπεζας προέρχονται από γνωστή αιτία, οι δε αναλήψεις – καταθέσεις δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα ούτε αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις και όλα τα ελεγχόμενα ποσά προέρχονται από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους.

Επειδή οι υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, με αρ. πρωτ.: α) /..... του «..... του» και β) /..... της «..... του.....», συσχετίζονται καθώς στρέφονται κατά των ίδιων πράξεων, εξετάζονται συγχρόνως από την Υπηρεσία μας για την έκδοση απόφασης.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την

πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

(Η περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.).....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «2. 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 φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)».

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.....δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, 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.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου :... « Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνταικαι οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται , κατά τον έλεγχο των δηλώσεων.....για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων.....».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67^A του Ν. 2238/94: «Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα

εφόσον επιλεγούν προς έλεγχο από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και διενεργείται στην Ελεγκτική υπηρεσία με βάση: **α)** τα στοιχεία του φακέλου, **β)** τα δελτία πληροφοριών, **γ)** τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, **δ)**....., **ε)** τα στοιχεία και τις πληροφορίες των Προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 παρ. 2 του Ν. 3842/2010 (που ορίζει ότι : Τα Υπουργεία,, οι Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος) και **στ)** τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.».

Επειδή, κατά την διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από το, το 2014, στον ... του προσφεύγοντος ο, βάσει της υπ' αριθ. .../..... εντολής μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με αιτία την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό κατά τα έτη 2010 και 2011, προσκομίστηκαν από αυτόν διάφορα αποδεικτικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων, και η αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού της Α.Ε, για το χρονικό διάστημα από 05-11-2007(ημερομηνία έναρξης του λογαριασμού) έως 27-05-2011, με το με αρ. πρωτ./..... υπόμνημά του προς το, η οποία προσκομίστηκε επίσης και από τον προσφεύγοντα. Από την επισκόπηση αυτής, διαπιστώθηκε ότι κατά το έτος 2007, ο ανωτέρω λογαριασμός τροφοδοτήθηκε και από τους προσφεύγοντες, ως ακολούθως:

ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΚΟΙΝΟΥ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ				
A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ €	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΕΤΟΣ
1	05/11/2007	65.134,17	65.134,17	154.657,58
2	13/11/2007	69.960,00	69.960,00	
4	19/11/2007	24.600,00	6.150,00	
5	29/11/2007	53.653,62	13.413,41	

ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΚΟΙΝΟΥ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ Α.Ε.				
A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ €	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΕΤΟΣ
1	19/11/2007	24.600,00	6.150,00	19.563,41
2	29/11/2007	53.653,62	13.413,41	

Οι ανωτέρω κινήσεις(πιστώσεις) του υπ' αριθ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, το 2014, με την προσκομισθείσα από τον(υιό του προσφεύγοντα) αναλυτική κίνηση του ως άνω λογαριασμού, η οποία και απετέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, από το οποίο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης των προσφευγόντων. Σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία, όπως συνέβη και στην παρούσα περίπτωση.

Άρα, δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής, για τη χρήση 2007(οικ. έτος 2008), του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων.

Επειδή με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2,3 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παραύγραφο 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.

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, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν. 3888/2010 διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος ο φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος.

Ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν φόρο και μάλιστα αναδρομικά. Αποτελούν θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της

φορολογικής ικανότητας, Τούτο δεν αντιβαίνει τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων εισοδημάτων από τη φορολογία και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ. ΣτΕ 1742/2013), όπως συμβαίνει και με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010. (αρ. αποφάσεων **5981/2014 & 1451/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών**).

Επίσης η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 (ν. 2238/1994), η οποία προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, δεν χαρακτηρίζει ως εισόδημα, προσαύξηση που δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος – ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής επιβολής φόρου καθ' υπέρβαση των χρονικών ορίων του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος- αλλά απλώς κατανέμει το βάρος της απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου – 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 την δημιούργησαν (αρ. απόφασης **3983/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών – τμήμα 6^ο Τριμελές**).

Επειδή από τον κατωτέρω πίνακα με τα χρηματικά ποσά, που κατέθεσε ο προσφεύγων, ως ακολούθως:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΝ
1	05/11/2007	.....	65.134,17	65.134,17
2	13/11/2007	.....	69.960,00	69.960,00
3	19/11/2007	.....	24.600,00	6.150,00
4	29/11/2007	.....	53.653,62	13.413,41

στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, προκύπτει ότι οι περιπτώσεις 2, 3 και 4 δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις αλλά μεταφορά από/σε λογαριασμό. Μόνο η περίπτωση 1 αποτελεί πρωτογενή κατάθεση, καθώς σύμφωνα με την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού της ως άνω τράπεζας, αφορά κατάθεση ιδιωτικής επιταγής. Για την περίπτωση αυτή της πρωτογενούς κατάθεσης δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο σχετικά με την πηγή ή αιτία προέλευσής της ούτε αν αυτή φορολογήθηκε ή νομίμως απαλλάχθηκε από τον φόρο.

Συνεπώς, το ποσό αυτό, ορθώς φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος έφερε και το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης του κατατεθέντος από αυτόν χρηματικού ποσού των 69.960,00€, στις 13-11-2007 (της περ. 2 του ανωτέρω πίνακα), στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Α.Ε, προσκόμισε α) το με ημερομηνία 13-11-2007 έγγραφο «Μεταφοράς από/σε Λογαριασμό Πελάτη» της τράπεζας Α.Ε. και β) την με ημερομηνία 13-11-2007 «Λήψη Τηλεφωνικής Εντολής» μεταφοράς από/σε λογαριασμό πελάτη της ως άνω τράπεζας, από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων μετέφερε το ποσό των 69.960,00€, από τον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό της ως άνω τράπεζας, στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων, με το με αρ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημά του, προσκόμισε, στην Υπηρεσία μας ακριβή αντίγραφα: α) της κίνησης του υπ' αρ. κοινού λογαριασμού, από 02-01-2007 έως 20-11-2007, με συνδικαιούχους: α) τον(προσφεύγοντα) και β) τον(υιό του προσφεύγοντα),

β) ακριβές αντίγραφο της με αρ. ../.....αιτήσεως προς την τράπεζαΑ.Ε, για συμμετοχή σε αμοιβαίο κεφάλαιο, με ημερομηνία 30-05-2007, έναντι ποσού 40.000,00€ ,

γ) ακριβές αντίγραφο της με αρ. 14/068933532 αιτήσεως προς την τράπεζαΑ.Ε, για συμμετοχή σε αμοιβαίο κεφάλαιο, με ημερομηνία 30-05-2007, έναντι ποσού 30.000,00€.

Για την επένδυση των ανωτέρω ποσών(30.000,00€ και 40.000,00€) χρεώθηκε ο υπ' αρ. κοινός λογαριασμός στις 30-05-2007. Τα ανωτέρω επενδύόμενα ποσά, τα οποία απέδωσαν αντίστοιχα το ποσό των 40.239,98€ και 29.719,81€, πιστώθηκαν στον ίδιο ως άνω κοινό λογαριασμό, στις 13-11-2007. Εν συνεχεία το σύνολο αυτών, ποσού 69.960,00€ (40.239,98€ + 29.719,81€= 69.959,79€), μεταφέρθηκε αυθημερόν στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό, με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και τα τέκνα τους.

Η συγκεκριμένη πίστωση δεν αποτελεί πρωτογενή κατάθεση, καθώς πρόκειται για μεταφορά από τον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό.

Από την επισκόπηση του λογαριασμού αυτού, προκύπτει ότι στις 29-05-2007 και στις 30-05-2007, πιστώθηκαν αρχικώς τα ποσά των «50.000,00€» και «50.000,00€», αντίστοιχα, τα οποία προήλθαν από μεταφορά από άλλον λογαριασμό, χωρίς να έχουν προσκομισθεί στοιχεία για το ποιος λογαριασμός ήταν αυτός. (Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στις 30-05-2007 ανερχόταν στο ποσό των 100.779,49€) Τα ποσά αυτά, είναι εκείνα, για τα οποία θα έπρεπε να ζητηθούν διευκρινίσεις για την πηγή ή αιτία προέλευσής τους καθώς και για το αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί από τον φόρο. Καθώς όμως, ο προϊστάμενος του, κατά την διενέργεια του ελέγχου, δεν είχε στη διάθεσή του, την κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού, η οποία αποτελεί νέο στοιχείο, δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει τις ανωτέρω πιστώσεις. Συνεπεία αυτού θεωρήθηκε ως κατάθεση, για την οποία ζητήθηκε παροχή διευκρινίσεων το ποσό των 69.960,00€, που είχε πιστωθεί στον υπ' αρ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Α.Ε και όχι το ποσό των 100.000,00€(50.000,00€ + 50.000,00€), που είχε πιστωθεί στον υπ' αρ. κοινό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας.

Παρά ταύτα, το ποσό αυτό (69.960,00€), ορθώς φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία να χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 424/2006, 4202/1986, 2340/1987). Διότι τούτο θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, και σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των 69.960,00€, που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως πρωτογενής κατάθεση. Καθώς όμως δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή ή αιτία προέλευσής του, ορθώς φορολογήθηκε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 18 αναφέρεται ότι: «Για τους κοινούς

τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή όσον αφορά την πίστωση του υπ' αριθ. κοινού λογαριασμού της Τράπεζας Α.Ε, με συνδικαιούχους τους: α)(υιό των προσφευγόντων, β)(προσφεύγοντα), γ)(προσφεύγουσα) και δ) (κόρη των προσφευγόντων), με τα ποσά των καταθέσεων, όπως αυτά αναφέρονται στον κατωτέρω πίνακα:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ
1	19-11-2007	.....	24.600,00€	6.150,00€	6.150,00€
2	29-11-2007	.....	53.653,62€	13.413,41€	13.413,41€
ΣΥΝΟΛΟ			78.253,62€	19.563,41€	19.563,41€

από τα οποία, μετά τον ισομερή επιμερισμό τους, αναλογεί σε έκαστο από τους προσφεύγοντες το ¼, ήτοι το ποσό των 19.563,41€(6.150,00€ + 13.413,41€), δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ήτοι στοιχεία σχετικά με τον ή τους δικαιούχους των λογαριασμών της και της, αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών των ως άνω αναφερομένων Τραπεζών, στοιχεία σχετικά με το ποιος εισέφερε στους λογαριασμούς αυτούς από τους οποίους μεταφέρθηκαν τα ως άνω ποσά, τα στοιχεία αυτού που διενήργησε τις πρωτογενείς αυτές καταθέσεις ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο στοιχείο προκειμένου να δικαιολογηθούν οι καταθέσεις αυτές.

Τέτοια στοιχεία, σχετικά με τις ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις, δεν προσκομίστηκαν ούτε κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το, στον(υιό των προσφευγόντων), ο οποίος περιελάμβανε και τον έλεγχο των ίδιων ως άνω καταθέσεων, και ούτε κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του, από την Υπηρεσία μας. Με την απόφαση που εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας επί της προσφυγής του ως άνω, κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008(χρήση 2007), η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώθηκε για λόγους και μόνο τυπικής πλημμέλειας. Επιπροσθέτως αναφέρουμε, ότι στοιχεία για τα ως άνω ποσά δεν προσκομίστηκαν ούτε κατά τον έλεγχο αλλά ούτε και κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής της (κόρη των προσφευγόντων), η δε απόφαση που εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας επί της προσφυγής της ήταν απορριπτική.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται, ότι τα ανωτέρω ποσά των πρωτογενών ή μη καταθέσεων, που μεταφέρθηκαν στον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό της Τράπεζας Α.Ε, τα καλύπτουν από τα δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματά τους και με ανάλωση από το σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Όμως, επειδή πρόκειται είτε για πρωτογενείς καταθέσεις (ποσό 65.134,17€), είτε για μεταφορές χρηματικών ποσών από/σε λογαριασμό, για τις οποίες τους ζητήθηκε να αποδείξουν την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους καθώς και αν αυτές φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν, ότι οι πιστώσεις αυτές, προέρχονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα που επικαλούνται, καθώς και ότι με αυτά τροφοδότησαν τους λογαριασμούς από τους οποίους μεταφέρθηκαν τα εν λόγω ποσά, ήτοι:

α) τον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας Α.Ε, από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό των 69.960,00€,

β) τον λογαριασμό της τράπεζας της, από τον οποίο έκαστος μετέφερε το ποσό των 6.150,00€ και

γ) τον λογαριασμό της τράπεζας, από τον οποίο έκαστος μετέφερε το ποσό των 13.413,41€.

Συνεπώς, επειδή δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης των ως άνω πιστώσεων και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 4 & 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994, ορθώς λογίστηκαν από τον έλεγχο τα ποσά που κατατέθηκαν το 2007 στον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό της Τράπεζας Α.Ε, ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα και προσαύξησε αντίστοιχα το δηλωθέν εισόδημά τους.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.3758/2009 (Έκτακτη Εισφορά οικ. έτους 2008), ορίζεται ότι: «παρ.1. περ. β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 ΕΥΡΩ) και άνω.

Παρ. 2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από εκατόν πενήντα χιλιάδες ένα ευρώ (150.001 ΕΥΡΩ) έως τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000 ΕΥΡΩ), στο ποσό των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από τριακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (300.001 ΕΥΡΩ) έως πεντακόσιες χιλιάδες ευρώ (500.000 ΕΥΡΩ),».

Επειδή κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλωθεί, στους αντίστοιχους κωδικούς 433 και 434 ο φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, από τον προσφεύγοντα το ποσό των 1.947,38€ και από την προσφεύγουσα σύζυγό του, το ποσό των 1.695,29€, ορθώς λήφθηκαν υπόψη τα ποσά αυτά κατά τον προσδιορισμό του ετήσιου συνολικού καθαρού εισοδήματός τους, για την επιβολή της έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του Ν.3758/2009.

Καθώς το ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημά πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του προσφεύγοντα διαφοροποιήθηκε από το δηλωθέν, επιβάλλεται έκτακτη εισφορά στην διαφορά που προέκυψε μεταξύ του συνολικού καθαρού δηλωθέντος εισοδήματός του και αυτού που προσδιορίστηκε κατόπιν ελέγχου, για το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007).

Όσον αφορά στην προσφεύγουσα, παρά την διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλεται έκτακτη εισφορά για το οικονομικό αυτό έτος, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή το εάν, ως προς το ποσό αυτό έτους 2007, που δεν συμπεριλαμβάνεται στην κρινόμενη πράξη καταλογισμού του οικ. έτους 2008, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 ν. 2238/94 είναι θέμα ιδιαίτερου ελέγχου τον οποίο δύναται να διεξάγει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, λαμβανομένων υπ όψιν των διατάξεων των άρθρων 68 και 84 Ν 2238/1994 και 25 παρ 5 και 72 παρ 11 Ν 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** των με αριθμούς πρωτοκόλλου: **α)**...../..... ενδικοφανούς προσφυγής του και **β)**/..... ενδικοφανούς προσφυγής της..... κατά των υπ' αριθ.: **1)**/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και **2)**

..../.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθ. 18 Ν. 3758/2009.

A) Επί της υπ' αριθ./..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου του προσφεύγοντα	154.657,58€	154.657,58€
Μείον ποσό που δεν θεωρείται προσαύξηση περιουσίας βάσει απόφασης	-	-
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94 του προσφεύγοντα	154.657,58€	154.657,58€
Προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου της προσφεύγουσας	19.563,41€	19.563,41€
Μείον ποσό που δεν θεωρείται προσαύξηση περιουσίας βάσει απόφασης	-	-
Διαφορά φορολογουμένη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94 της προσφεύγουσας	19.563,41€	19.563,41€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2008 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντα	89.301,66€	89.301,66€	€89.301,66€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 του προσφεύγοντα		154.657,58€	154.657,58€
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντα	89.301,66€	243.959,24€	243.959,24€
Φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας	135.464,22€	135.464,22€	135.464,22€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 της προσφεύγουσας		19.563,41€	19.563,41€
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας	135.464,22€	155.027,63€	155.027,63€

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	81.176,31€	150.864,71€	150.864,71€	69.688,40€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		83.626,07€	83.626,07€	83.626,07€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ	81.176,31€	234.490,78€	234.490,78€	153.314,47€

ΠΟΣΟ				
------	--	--	--	--

Β) Επί της υπ' αριθ./..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς

Συνολικά εισοδήματα οικ. έτους 2008 για την επιβολή Έκτακτης Εισφοράς, βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης του προσφεύγοντα	154.569,33€	€154.569,33€	€154.569,33€
Πλέον φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών		1.947,38€	1.947,38€
Πλέον εισοδήματα άρθρου 48 παρ. 3 Ν. 2238/94 του προσφεύγοντα		154.657,58€	154.657,58€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης του προσφεύγοντα	154.569,33€	311.174,29€	€311.174,29€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης της προσφεύγουσας	196.896,25€	196.896,25€	196.896,25€
Πλέον φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών		1.695,29€	1.695,29€
Πλέον εισοδήματα άρθρου 48 παρ. 3 Ν. 2238/94 της προσφεύγουσας		19.563,41€	19.563,41€
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης της προσφεύγουσας	196.896,25€	218.154,95€	218.154,95€

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό Έκτακτης Εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Έκτακτη Εισφορά του προσφεύγοντα	5.000,00€	10.000,00€	10.000,00€	5.000,00€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		6.000,00€	6.000,00€	6.000,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (του προσφεύγοντα)	5.000,00€	16.000,00€	16.000,00€	11.000,00€
Έκτακτη Εισφορά της προσφεύγουσας	5.000,00€	5.000,00€	5.000,00€	0,00€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)				
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ(της προσφεύγουσας)	5.000,00€	5.000,00€	5.000,00€	0,00€

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).