

Αριθμός 884/2016
ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 16 Μαρτίου 2016, με την εξής σύνθεση: Ε. Σαρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Α.-Γ. Βώρος, Ε. Νίκα, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010, που υποβλήθηκαν με την 5/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών σχετικά με την από 17 Δεκεμβρίου 2014 προσφυγή:

του ..., κατοίκου ... (...), ο οποίος παρέστη με τους δικηγόρους: α) Διονύσιο Πελέκη (Α.Μ. 2014) και β) Αλέξανδρο Πελέκη (Α.Μ. 14391), που τους διόρισε με πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τους: α) Θεόδωρο Ψυχογιό, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους, β) Πολυχρόνη Καραστεργίου και γ) Δημήτριο Φαρμάκη, Παρέδρους του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την προσφυγή αυτή ο ... επιδιώκει να ακυρωθούν: α) η υπ' αριθμ. 3642/14.11.2014 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών του Υπουργείου Οικονομικών, β) το υπ' αριθμ. 2067/2014 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1.2010-31.12.2010 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, γ) το υπ' αριθμ. 2068/2014 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1.2011-31.12.2011 του ίδιου Προϊσταμένου, δ) η από 30.6.2014 έκθεση τακτικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής και κάθε άλλη σχετική πράξη ή παράλειψη της Διοικήσεως.

Στη δίκη παρεμβαίνουν υπέρ του προσφεύγοντος οι: 1. ... ο οποίος παρέστη με τον δικηγόρο Ιωάννη Δρυλλεράκη (Α.Μ. 2279), που διορίστηκε με πληρεξούσιο και ο οποίος διόρισε στο ακροατήριο τη δικηγόρο Ασπασία Μάλλιου (Α.Μ. 15587), 2. ... ο οποίος παρέστη με τον δικηγόρο Ιδομενέα Γκίκα (Α.Μ. 18433), που νομιμοποιήθηκε με τη συνυπογραφή του δικογράφου της παρεμβάσεως από τον παρεμβαίνοντα, 3. ..., ιερομόναχος, κάτοικος Ιερού Ησυχαστηρίου ..., 'γιο Όρος, ο οποίος δεν παρέστη, αλλά ο δικηγόρος που υπογράφει την αίτηση νομιμοποιήθηκε με συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο και 4. ..., κάτοικος Καβάλας (...), η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Παναγιώτη Γιαταγαντζίδα (Α.Μ. 5375), που τον διόρισε με πληρεξούσιο.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τους πληρεξουσίου του προσφεύγοντος και των παραστάντων παρεμβαίνοντων, καθώς και τους αντιπροσώπους του Υπουργού, οι οποίοι τοποθετήθηκαν επί των προδικαστικών ερωτημάτων και επί των λόγων της προσφυγής.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα
Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με προσφυγή που άσκησε στις 18.12.2014, ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ο ... ζήτησε την ακύρωση της 3642/14.11.2014 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία απορρίφθηκε η 20207/19.09.2014 ενδικοφανής προσφυγή του κατά: α) της 2067/30.06.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου για το οικονομικό έτος 2011, με την οποία του καταλογίστηκε κύριος φόρος 1.912.636,82 ευρώ, πρόσθετος φόρος 1.453.603,98 ευρώ, λόγω ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και εισφορά αλληλεγγύης 292.420,93 ευρώ και β) της 2068/30.06.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του ίδιου Προϊσταμένου για το οικονομικό έτος 2012, με την οποία του καταλογίστηκε κύριος φόρος 33.654,75, πρόσθετος φόρος 16.827,38 ευρώ, λόγω ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και εισφορά αλληλεγγύης 4.487,31 ευρώ. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (ΔΕΑ), επιληφθέν της ανωτέρω προσφυγής, με την 5/2016 απόφασή του, υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010 (Α' 213), τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα, που αφορούν, κατά βάση, στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994.

2. Επειδή, η από 26.1.2016 πράξη της Προέδρου του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας περί ορισμού δικασίμου και εισηγητή της υπόθεσης και περί εισαγωγής της στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος, λόγω σπουδαιότητας, δημοσιεύθηκε προσηκόντως, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 3900/2010 και τα οριζόμενα στην πράξη αυτή.

3. Επειδή, παραδεκτώς παρεμβαίνουν, σύμφωνα με το άρθρο 1 (παρ. 1 και 2) του ν. 3900/2010, στην παρούσα διαδικασία ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο ..., καθένας από τους οποίους επικαλείται, κατά τρόπο αρκούντως ειδικό και τεκμηριωμένο, την ιδιότητά του ως διαδίκου σε εκκρεμή (ενώπιον Διοικητικού Εφετείου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας) δίκη στην οποία ανακύπτουν τα ίδια ζητήματα με εκείνα που τίθενται με τα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα.

4. Επειδή, το ΔΕΑ με την 5/2016 απόφασή του δέχθηκε ότι στην προκειμένη υπόθεση από τα στοιχεία του φακέλου της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων και η από 20.6.2014 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των ελεγκτών υπαλλήλων του ΚΕΦΟΜΕΠ ..., προκύπτουν τα ακόλουθα: Με βάση την 165/03-2-2014 εντολή ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) διενεργήθηκε από τις ανωτέρω υπαλλήλους έλεγχος στον προσφεύγοντα, για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2009, 1/1-31/12/2010 και 1/1-31/12/2011, για τις οποίες ο

προσφεύγων είχε υποβάλει αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Κατά τα οικονομικά αυτά έτη ο προσφεύγων, που άσκησε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες τραγουδιστή, δήλωσε φορολογητέα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, εμπορικές επιχειρήσεις (επιχειρηματική αμοιβή), ατομικό επάγγελμα, εκμίσθωση ακινήτων, καθώς και εισοδήματα από τόκους καταθέσεων και κέρδη από εταιρείες που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 του ΚΦΕ. Ως αιτία του ανωτέρω ελέγχου αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου η αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό. Ειδικότερα, με βάση τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του το Υπουργείο Οικονομικών προέκυψε ότι ο προσφεύγων μετέφερε στο εξωτερικό (Κύπρο) χρηματικά ποσά (εμβάσματα) κατά τα έτη 2010 και 2011 ως ακολούθως: κατά το έτος 2010, από την Τράπεζα MARFIN τα ποσά των 2.415.000€ και 600.000€ (την 20/4/2010 και 6/11/2010 αντίστοιχα) και από την Τράπεζα Κύπρου το ποσό των 1.940.643,41€ (την 29.4.2010), κατά το έτος δε 2011 το ποσό των 330.000€ (την 25/7/2011), από την Τράπεζα MARFIN. Στο πλαίσιο της σχετικής εντολής ελέγχου οι ανωτέρω ελεγκτές παρέλαβαν από τη Δ.Ο.Υ. ... “φάκελο τεκμηρίωσης” που υπέβαλε ο ελεγχόμενος, κατόπιν της υπ’ αρ.πρωτ. 1976/2012 πρόσκλησης της Γενικής Γραμματείας Εσόδων, καθώς και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχική και συμπληρωματική), οικ. ετών 2009 και 2010, και από τη Δ.Ο.Υ. IB Αθηνών δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικ. έτους 2008 (αρχική και συμπληρωματική) και συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικ. ετών 2003, 2004 και 2005. Με τις συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2008, 2009 και 2010 δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα, στον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια δωρεές κ.λ.π.), αντίστοιχα, τα ποσά των 1.317.000 ευρώ, 1.400.000 ευρώ και 1.200.000 ευρώ. Τα ποσά αυτά απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ...), κατά την εκκαθάριση των συμπληρωματικών δηλώσεων, για το λόγο ότι τα σχετικώς προσκομισθέντα δικαιολογητικά (από 8.1.2007, 7.1.2008 και 12.1.2009 επενδυτικές συμβάσεις μεταξύ του προσφεύγοντος και ορισμένης κυπριακής εταιρείας και βεβαιώσεις της τράπεζας MARFIN EGNATIA BANK περί εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στην Ελλάδα από την Κύπρο, κατά το έτος 2009, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα) δεν ήταν νόμιμα και επαρκή. Στην συνέχεια, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ’ αρ. πρωτ. 3163/5.2.2014 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο κλήθηκε να θέσει στην διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα ποσά των εμβασμάτων έχουν φορολογηθεί ή έχουν απαλλαγεί νομίμως της φορολογίας, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά των δηλώσεων φορολογίας των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων. Ο προσφεύγων απάντησε στον έλεγχο με το υπ’ αρ. πρωτ. 12322/10.6.2014 υπόμνημά του, με το οποίο επικαλέστηκε και πάλι τα ίδια δικαιολογητικά (προαναφερόμενες επενδυτικές συμβάσεις), χωρίς να προσκομίσει νέα στοιχεία. Ακολούθως, οι ελεγκτές συνέταξαν οριστικό πίνακα «ανάλωσης κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο», επικαλούμενοι τα άρθρα 19 και 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, για τα οικ. έτη 2000 έως 2012, βάσει των δηλώσεων (αρχικών και συμπληρωματικών) φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο ελεγχόμενος και των αντίστοιχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων, καθώς και βάσει του ηλεκτρονικού αρχείου της φορολογικής αρχής και των λοιπών στοιχείων που προσκόμισε ο φορολογούμενος (συμβόλαια αγοράς ακινήτων κ.λπ.). Κατόπιν των ανωτέρω, οι ελεγκτές προσδιόρισαν το διαθέσιμο υπόλοιπο κατά την 31.12.2009, από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων (1999-2009), σε

1.449.225,03€. Για τον υπολογισμό του διαθέσιμου προς ανάληψη κεφαλαίου η φορολογική αρχή εφάρμοσε το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και έλαβε υπ' όψιν της τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματος του προσφεύγοντος εκάστου οικ. έτους, από το 2000 και εφεξής, από τα οποία αφαίρεσε την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης εκάστου έτους, σύμφωνα με τα άρθρα 16 και 17 του ν. 2238/1994. Από την άθροιση του ανωτέρω τελικώς διαθέσιμου ποσού κεφαλαίου με τα δηλωθέντα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010, ποσού 406.392 €, προέκυψε για την χρήση αυτή συνολικό διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού 1.855.617,37€. Από αυτό αφαιρέθηκε ποσό 1.150.278€, που αντιστοιχεί στις δαπάνες τεκμηρίων άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994, της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, και ειδικότερα ποσά δαπάνης 33.276€ με βάση την χρήση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας, 34.410€ με βάση την χρήση Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων, 3000€ ελάχιστη αντικειμενική ετήσια δαπάνη διαβίωσης και 1.079.592€ από αγορά ακινήτου στον Δήμο Θήρας (με βάση την υπ' αρ. .../3.2.2010 περίληψη κατακυρωτικής έκθεσης αναγκαστικού πλειστηριασμού της συμβολαιογράφου Θήρας ...). Κατόπιν αυτού, απέμεινε συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο, οικ. έτους 2011, ποσού 705.339,37€. Με βάση τα στοιχεία αυτά προέκυψε ότι το ποσό του εμβάσματος που μεταφέρθηκε σε τράπεζα του εξωτερικού (4.955.643,41 ευρώ) κατά το έτος 2010 δεν καλύπτεται από τα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή έχουν νομίμως απαλλαχθεί από το φόρο. Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η διαφορά, ποσού 4.250.304,04 ευρώ, μεταξύ του ποσού του εμβάσματος στο εξωτερικό, έτους 2010, και του συνολικού διαθέσιμου κεφαλαίου κατά το έτος αυτό (4.955.643,41-705.339,37), αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση (2010), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως η παράγραφος αυτή ισχύει μετά την συμπλήρωσή της με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010. Ομοίως, και για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011), κατά το οποίο τα εισοδήματα του προσφεύγοντος ανέρχονταν σε 625.565€, ενώ δεν υπήρχε διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων, αφαιρέθηκε ποσό 370.353,33€, που αντιστοιχεί στις δαπάνες τεκμηρίων άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994, της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, και ειδικότερα ποσά δαπάνης, 44.610€ με βάση την χρήση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας, 60.198€ με βάση την χρήση Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων, 3000 € ελάχιστη αντικειμενική ετήσια δαπάνη διαβίωσης, 7.643,17 € από αγορά ακινήτου (αγροτεμαχίου στην Ιστιαία Ευβοίας με βάση το 16.517/22.6.2011 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ...) και 254.901,83€ από δαπάνη για την ανέγερση οικοδομής εντός της χρήσης 2011. Κατόπιν αυτού απέμεινε συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο οικ. έτους 2012 ποσού 255.211,67€. Με βάση τα στοιχεία αυτά προέκυψε διαφορά, ποσού 74.788,33 ευρώ, μεταξύ του ποσού του αποσταλέντος εμβάσματος στο εξωτερικό (330.000 ευρώ) και του διαθέσιμου κεφαλαίου (255.211,67 ευρώ) κατά το έτος αυτό. Η διαφορά αυτή θεωρήθηκε από την φορολογική αρχή ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση (2011), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως αυτή κατά τα ανωτέρω ισχύει. Ακολούθως, εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος: 1) η 2067/30.6.2014 και 2) η 2068/30.6.2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, με τις οποίες, αφού προστέθηκε στο δηλωθέν κατά τα οικονομικά αυτά έτη εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, ύψους 190.524,88 ευρώ και 38.831,23 ευρώ αντίστοιχα, η κατά τα ανωτέρω ποσά προσαύξηση της περιουσίας του, προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα αυτού από ελευθέρια

επαγγέλματα σε 4.440.828,92 ευρώ και 443.303,38 ευρώ αντίστοιχα και του καταλογίστηκαν τα ποσά του κύριου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακριβούς δήλωσης, καθώς και της εισφοράς αλληλεγγύης. Κατά των πράξεων αυτών ο προσφεύγων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή, ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, επ' αυτής δε εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση. Με αυτήν απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή και η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε, συνολικά, στο ποσό των 3.658.661,73€ για το οικ. έτος 2011 και των 54.969,44€ για το οικ. έτος 2012. Περαιτέρω, ενόψει του προεκτεθέντος πραγματικού και των προβληθέντων λόγων προσφυγής, το ΔΕΑ υπέβαλε στο Συμβούλιο της Επικρατείας τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα: «Α) Εάν μπορεί να υπαχθεί στην παρ. 3, εδ. α' του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σ' αυτήν του εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, και να λογισθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, το ποσό των εμβασμάτων που απεστάλησαν [εν προκειμένω] στο εξωτερικό, η δε διάταξη του εδ. β', της ίδιας παραγράφου, όπως το εδάφιο αυτό προστέθηκε με τον ν. 3888/2010, εάν είναι διαδικαστική διάταξη, που μεταφέρει απλώς στον φορολογούμενο το βάρος απόδειξης της πηγής προέλευσης του ποσού του εμβάσματος και της φορολόγησής του ή της νόμιμης απαλλαγής του από τον φόρο και ως τέτοια, εάν μπορεί να καταλάβει και τα εμβάσματα τα προγενέστερα της έναρξης ισχύος της και εν προκειμένω τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό στις 20.4.2010 και 29.4.2010, χωρίς, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Β) Εάν, αντιθέτως, η ως άνω διάταξη του εδ. β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, είναι ουσιαστική διάταξη και εάν μπορούν να φορολογηθούν αυτοτελώς με βάση τη διάταξη αυτή, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό, θεωρούμενα ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, εφαρμοζόμενη δε ειδικότερα η διάταξη αυτή και για τα εμβάσματα της 20.4.2010 και 29.4.2010, εάν αντίκειται, κατά το μέρος αυτό, στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Γ) Στην περίπτωση που τα εμβάσματα υπόκεινται σε φορολόγηση ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, ποίος πρέπει να θεωρηθεί ως κρίσιμος χρόνος για την φορολόγησή τους, αυτός της αποστολής του εμβάσματος ή ο χρόνος σχηματισμού της τραπεζικής κατάθεσης, από την οποία προήλθε το έμβασμα. Δ) Στην περίπτωση που η πρόσσοδος από εμβάσματα υπόκειται σε φορολόγηση, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, με βάση την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, εάν, προκειμένου να κριθεί αν καλύπτεται εν όλω ή εν μέρει από τα δηλωθέντα εισοδήματα των κρινόμενων οικονομικών ετών (φορολογούμενα και απαλλασσόμενα), πρέπει να χρησιμοποιηθεί ολόκληρο το δηλωθέν κεφάλαιο, ή να αφαιρεθούν από το κεφάλαιο αυτό οι ως άνω τεκμαρτές δαπάνες των άρθρων 16 και 17 και ειδικότερα, στην συγκεκριμένη περίπτωση, αν πρέπει να αφαιρεθεί η ως άνω δαπάνη των 1.150.278 ευρώ για το οικ. έτος 2011 και των 370.353 ευρώ για το οικ. έτος 2012».

5. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2011 και 2012 – ο ΚΦΕ καταργήθηκε με το ν. 4172/2013, που θέσπισε νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής: στο άρθρο 1, ότι «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, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α΄ έως Ζ΄ της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 (αντίστοιχη η παράγραφος 3 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955), όπως αυτή ίσχυε πριν από το ν. 3888/2010, 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». Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως “εισόδημα” κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣΤΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

6. Επειδή, ο ΚΦΕ προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ., για το φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. [...] Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία, απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του

φορολογικού ελέγχου. [...] γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες. δ) [...]». Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 – έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό 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 δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος [σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011, επιβάλλεται διοικητικό πρόστιμο στο φορολογούμενο που παραβαίνει την ανωτέρω υποχρέωσή του]. β. Να ζητεί από [...] κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα [...] οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου [...]. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται [...]. γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως. δ. [...]». Εξάλλου, το άρθρο 67B του ΚΦΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν. 4038/2012 (Α' 14), τροποποιήθηκε με την παράγραφο Β.1 του άρθρου πέμπτου του ν. 4079/2012 (Α' 180) και εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς χρήσεις (σύμφωνα με την παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4110/2013, Α' 17), ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων μπορεί να διενεργείται και με τεχνικές έμμεσου ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνεται το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου. Περαιτέρω, ο νόμος 4174/2013 (Α' 170 – Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει, στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 (που ανήκει στο τέταρτο κεφάλαιο του νόμου), όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 42 παρ. 3 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.» (σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013, επιβάλλεται διοικητικό πρόστιμο στον υπόχρεο που δεν ανταποκρίνεται σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων), στο άρθρο 15, ότι «1. [...] 2. [...] 3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από [...] τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα [...] για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων[...]. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες. 4. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να

παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους [...]. 5. Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο. [...]», στο άρθρο 27 παρ. 1, ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου, και, στο άρθρο 66, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και, στη συνέχεια, αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με τη διάταξη του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 2. [...] 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. [...]». Τέλος, σε περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιβάλλεται στον παραβάτη πρόσθετος φόρος (κύρωση), ανερχόμενος σε ορισμένο ποσοστό του διαφυγόντος φόρου (βλ. άρθρο 86 του ΚΦΕ και ήδη άρθρο 58 του ν. 4174/2013)

7. Επειδή, ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (άρθρα 13 επ., τα οποία εφαρμόζονται κατ' αρχήν και στην παρούσα υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα μεγάλα ποσά τραπεζικών λογαριασμών (και συναφών εμβασμάτων) του φορολογούμενου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φορολογούμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να

υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρίζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17).

8. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), 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 προαναφερόμενων 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, 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 παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). 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.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d’Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες

δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμει να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.

9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή

αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

10. Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010 – έναρξη ισχύος των διατάξεων του νόμου αυτού από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, σύμφωνα με το άρθρο του 20) προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ανωτέρω παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, με το οποίο ορίστηκε ότι «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση». Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται, σχετικώς, ότι «Με την παράγραφο 3 προστίθεται εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με το οποίο καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν. 2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα "λογίζεται", εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.».

11. Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010, το ζήτημα που τίθεται με το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να ανακύπτει πράγματι στο πλαίσιο της συγκεκριμένης διαφοράς, δηλαδή να είναι κρίσιμο και λυσιτελές για την επίλυσή της, και τούτο να τεκμηριώνεται επαρκώς στην απόφαση που διατυπώνει το ερώτημα, άλλως το τελευταίο είναι απαράδεκτο και το Συμβούλιο της Επικρατείας δεν απαντά σ' αυτό (βλ. ΣΤΕ 1841/2013 Ολομ., 761/2014 επταμ., 2282/2014 επταμ., 3715/2015 επταμ.).

12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του. Εν προκειμένω, η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση συνήχθη από εμβάσματα και σχετικές τραπεζικές καταθέσεις του προσφεύγοντος, χωρίς να θεωρηθεί από τη φορολογική αρχή ως προερχόμενη από ορισμένη, γνωστή πηγή ή αιτία, η οποία δεν ήταν διαρκής ή/και σταθερή. Πράγματι, η πηγή ή αιτία των επίδικων, μη καλυπτόμενων από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος, ποσών (εμβασμάτων και τραπεζικών καταθέσεων του) δεν ταυτοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή ούτε, άλλωστε, από το ΔΕΑ, στην παραπεμπτική του απόφαση. Τούτων έπεται, ότι το δεύτερο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος καθώς και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα διατυπώνονται λυσιτελώς μόνο κατά το μέρος τους που αφορούν σε προσαύξηση περιουσίας, όπως η

επίδικη, άγνωστης πηγής ή αιτίας.

13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, να μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d' Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού.

14. Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους. Σκοπός της απαγόρευσης αυτής είναι η ασφάλεια του δικαίου και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3174/2014), ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία. Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανόμενης της επαύξησης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο. Όσον αφορά το αντικείμενο του φορολογικού βάρους, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του ύψους της υποκείμενης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής). Συναφώς, καταλαμβάνει και τους κανόνες που εισάγουν ειδικές ρυθμίσεις καθορισμού της βάσης επιβολής, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι ήδη προκύπτουν, κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή και σαφή, από το νομοθετικό πλαίσιο του οικείου φόρου, στο μέτρο που τέτοιες ρυθμίσεις, οι οποίες δεν αποκλείεται να λαμβάνουν και τη μορφή τεκμηρίων ύπαρξης ορισμένης φορολογητέας ύλης (λ.χ. λόγω δαπανών), συνιστούν κατ' ουσίαν τμήμα της κανονιστικής ρύθμισης του αντικειμένου του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 4355/1985, 2785/1985, Ολομ. 2860/2003). Αντίθετα, νομοθετικές διατάξεις που δεν μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς (τουλάχιστον ενός εκ) των προαναφερόμενων στοιχείων ήδη προβλεπόμενου

φόρου, όπως είναι εκείνες που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της.

15. Επειδή, ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», όπως η τελευταία αυτή έννοια ερμηνεύθηκε στη σκέψη 12, αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 7, 8 και 9. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπως αυτή ερμηνεύθηκε στην προηγούμενη σκέψη και, ειδικότερα, δεν θεσπίζει (και, δη, το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος ίσου με πραγματοποιηθείσες δαπάνες διαβίωσης ή κτήσης περιουσιακών στοιχείων, πέραν των προβλεπόμενων στα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ. Επομένως, στο δεύτερο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος καθώς και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

16. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω απαντήσεων στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, πρέπει να απορριφθούν όλα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα και από τους παρεμβαίνοντες.

17. Επειδή, οι διατάξεις των εδαφίων α΄ και β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του

λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία (προκύπτει ότι) εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, δεδομένου ότι από το χρονικό αυτό σημείο γεννάται η ισόποση (άγνωστης προέλευσης) προσαύξηση της περιουσίας του και η αντίστοιχη φοροδοτική του ικανότητα, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του, σύμφωνα με τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 13. Συνεπώς, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα και από τους παρεμβάντες, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση. Κρίσιμος είναι είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο (προκύπτει ότι) επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματός του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος. Οι ανωτέρω σκέψεις δίνουν την απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

18. Επειδή, καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία, σε υπόθεση όπως η παρούσα, φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά στην προηγούμενη σκέψη. Ωστόσο, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαίνεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της, όπως φαίνεται να υποστηρίζει ο προσφεύγων. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι

απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανακλά την (κατ' αρχήν) απορριπτικά εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. Συναφώς, το διοικητικό δικαστήριο που εκδικάζει την προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης έχει εξουσία πλήρους ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητας της ανωτέρω πραγματικής βάσης της, δηλαδή της επέλευσης της επίμαχης, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακής προσαύξησης σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα, στο πλαίσιο δε αυτό, προκειμένου να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για το ζήτημα εάν η περιουσιακή αυτή προσαύξηση επήλθε πράγματι εν όλω ή εν μέρει εντός της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου, μπορεί και να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων, κατά τα άρθρα 152 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Τέλος, σε περίπτωση που κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, στο σύνολό της, δεν επήλθε κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε το οικείο έμβασμα, το δικαστήριο προβαίνει στην ακύρωση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης. Αντίθετα, αν κρίνει ότι η εν λόγω προσαύξηση επήλθε εν μέρει μόνο στην ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, το δικαστήριο προβαίνει, κατά τούτο, στη μεταρρύθμιση της επίδικης πράξης.

19. Επειδή, περαιτέρω, ο ΚΦΕ, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει, στο άρθρο 15, ότι το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα άρθρα 16-17 είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ', το δε εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου νόμου, στο άρθρο 16, ότι: «1. Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του [...] λαμβάνονται υπ' όψη τα ακόλουθα στοιχεία: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας [...], β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών [...], γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης [...], θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογουμένου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, προκειμένου για τον άγαμο [...]», στο άρθρο 17, ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου [...] λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για : α) [...] γ) Αγορά [...] ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών [...]» και, στο άρθρο 19, [όπως η περίπτωση ζ της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και άρχισε να ισχύει, κατ' άρθρο 92 παρ. 1α του ίδιου νόμου, από 01.01.2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία αυτή και μετά] ότι «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο [...] 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 από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

κατά το ίδιο οικονομικό έτος του φορολογουμένου [...] από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 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 : α) πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος [...]. ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β, γ, δ, ε και στ και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών [...].».

20. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015). Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2527/2013, 1742/2013) και είναι μαχητά (βλ. λ.χ. ΣτΕ 1742/2013, 1841/2015 επταμ., 1973/2015), ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας. Τα ανωτέρω τεκμήρια μπορούν να αφορούν και σε δαπάνες διαβίωσης, σε δαπάνες κατοχής και χρήσης ακινήτων ή κινητών ή σε δαπάνες κτήσης περιουσιακών στοιχείων, από τις οποίες τεκμαίρεται αντίστοιχο αναλωθέν εισόδημα (ή άλλο κεφάλαιο).

Τέτοιες δαπάνες, που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου πραγματικού εισοδήματος, είναι επίσης πραγματικές, έστω κι αν η φύση και το ύψος τους καθορίζονται με νόμιμα τεκμήρια, που πληρούν τους προαναφερόμενους όρους, όπως είναι, κατ' αρχήν, τα τεκμήρια που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ και του άρθρου 17 περιπτ. γ του ΚΦΕ (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2565/2015). Αυτό συνεπάγεται, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ότι το αθροιστικό ποσό των ανωτέρω τεκμαρτών δαπανών συνυπολογίζεται για τον προσδιορισμό του ύψους της φορολογητέας (ως εισοδήματος) περιουσιακής προσαύξησης, δηλαδή αφαιρείται, κατ' αρχήν (καθόσον οι σχετικές δαπάνες δεν αμφισβητηθούν επιτυχώς από το φορολογούμενο), από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης και αντίστοιχου εμβάσματος). Η ερμηνεία αυτή τελεί σε αρμονία τόσο προς τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 περιπτ. ζ του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, σε υπόθεση όπως η παρούσα (αφορώσα στις χρήσεις 2010 και 2011), όσο και προς τις επιταγές των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Συνεπώς, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

21. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να παραπεμφθεί στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, για την περαιτέρω εκδίκασή της.

Διά ταύτα

Απαντά ως ακολούθως στα (λυσιτελώς) υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα:

(Α) Κατά την αρκούτως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούτως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή

αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

(Β) 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 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 προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

(Γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του.

(Δ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

Δέχεται εν μέρει και απορρίπτει κατά τα λοιπά τις παρεμβάσεις, σύμφωνα με τα κριθέντα, αντίστοιχα, στις σκέψεις 17 και 16.

Παραπέμπει την υπόθεση στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 28 και 30 Μαρτίου και στις 4 Απριλίου 2016

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Η Γραμματέας

Ε. Σαρπ

Α. Ζυγουρίτσα

Πηγή: ΤΝΠ Ισοκράτης