



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21 / 05 /2018

Αριθμός απόφασης: 2515

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **19.01.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006 / οικ. έτους 2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από 18/12/2017 Έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006 / οικ. έτος 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 196.258,44 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (196.258,44 X 120 %), ήτοι 235.510,13 €.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 18.12.2017 έκθεσης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την με αρ./2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος εισοδήματος για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19, 28, 48 παρ. 3 του ν.2238/94.

Η αιτία ελέγχου προέκυψε κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας (.....) βάσει διαβιβασθέντος εγγράφου με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2017/03.08.2017, προς την διενεργήσασα τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με συνημμένα ψηφιακά δεδομένα από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

➤ Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου για τη χρήση 2006. Η προσφεύγουσα προκειμένου να αναδείξει τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής ως προς το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου, επικαλείται τις διατάξεις των άρθρων: 84§1 του Ν. 2238/1994, 72§11 εδ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), τις παρακάτω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας: υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. σκ. 6, 10 αυτής), υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. σκ. 12, 14 αυτής) και τέλος τις εγκυκλίους διαταγές του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1191/2017, υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1192/2017 και υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1194/2017.

➤ Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως. Ο υπό κρίση έλεγχος στηρίζεται σε φερόμενα ως στοιχεία, τα οποία ήταν γνωστά ήδη από το έτος 2012. Μόλις στις 23-11-2017 μου κοινοποιήθηκε το κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με το οποίο κλήθηκα, εντός μόλις είκοσι (20) ημερών, να συλλέξω στοιχεία και να δώσω απαντήσεις για

ζητήματα, που αφορούν σε χρονική περίοδο πέραν της δεκαετίας κι ενώ, παράλληλα, τελώ σε προχωρημένη ηλικία και αντιμετωπίζω και σοβαρότατα προβλήματα υγείας. Υπό τις προεκτεινόμενες συνθήκες, δεν μου παρασχέθηκε με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς μου. Κατά μείζονα λόγο, επισημαίνεται ότι ουδέποτε μου κοινοποιήθηκε το κατ' άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ. προβλεπόμενο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών.

➤ Πλήρης αιτιολόγηση της προελεύσεως του φερομένου ως υπολοίπου σε τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής. Ειδικότερα:

1. Όπως προκύπτει από το απόσπασμα αναλυτικής κινήσεως το υπ' αριθμ. του λογαριασμού, τον οποίο τηρούσε ο υιός μου, **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., στην Ελλάδα, το υπόλοιπο σε αυτόν στις 31-12-2005, τοποθετημένο σε αμοιβαία κεφάλαια, ανερχόταν στο ποσό των 2.088.381,90 Ευρώ. Επομένως, το ως άνω ποσό, ως αναγόμενο σε χρήση (2005), ως προς την οποία έχει υπό κάθε εκδοχή παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, δεν δημιουργεί νόμιμη υποχρέωση αιτιολογήσεως της προελεύσεώς του, η οποία, σε κάθε περίπτωση, είναι καθ' όλα νόμιμη.
2. Όπως προκύπτει από το απόσπασμα αναλυτικής κινήσεως του ως άνω, υπ' αριθμ., λογαριασμού στην Ελλάδα, στις 09-02-2006 εξαγοράστηκε και ρευστοποιήθηκε το τηρούμενο σε αυτή αμοιβαίο κεφάλαιο, που είχε σχηματισθεί ήδη, όπως προαναφέρθηκε, προ της 31-12-2005, με αποτέλεσμα να πιστωθεί στον εν λόγω λογαριασμό το ποσό των 2.003.619,37 Ευρώ. Εν συνεχεία, δε, στις 09-02-2006 ο εν λόγω λογαριασμός χρεώθηκε με τα ποσά των 1.300.000,00 Ευρώ και των 500.000,00 Ευρώ.
3. Όπως προκύπτει από τα από 09-02-2006 Ειδοποιητήρια Πιστώσεως (Credit Advices) της, στις 09-02-2006 ο υπ' αριθμ. λογαριασμός σε αυτή πιστώθηκε με τα ποσά των 1.300.000,00 Ευρώ και 500.000,00 Ευρώ, προερχόμενα από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό, τον οποίο τηρούσε ο υιός μου, του, με Α.Φ.Μ., στην Ελλάδα. Επομένως, η τροφοδοσία του ως άνω λογαριασμού πραγματοποιήθηκε δι' εμβασμάτων από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στην Ελλάδα, στον οποίο τα οικεία κεφάλαια υφίσταντο ήδη στις 31-12-2005.
4. Τέλος, όπως προκύπτει από τα από 09-02-2006 Ειδοποιητήρια Πιστώσεως (Credit Advices) της, στις 09-02-2006 μεταφέρθηκε το ποσό των 1.300.000,00 Ευρώ από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό στην στον υπ' αριθμ. λογαριασμό στην (IBAN:). Κατά συνέπεια, το χρηματικό ποσό, που εμφανίζεται στον εν λόγω λογαριασμό, προέρχεται αφετηριακά από κεφάλαια, που εμβάστηκαν από τηρούμενο στην Ελλάδα τραπεζικό λογαριασμό και υφίσταντο κατά την 31-12-2005.
5. Τα προεκτεθέντα επιβεβαιώνονται στο ακέραιο και έχουν γίνει πλήρως και ολοσχερώς δεκτά από τη Φορολογική Αρχή στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, που διενεργήθηκε στον προμνημονευθέντα υιό μου, **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, συντάχθηκε, δε, ως προς αυτόν η από 18-12-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (βλ. σελ. 12, 13), αντίγραφο της οποίας προσκομίζω και επικαλούμαι (ΣΧΕΤ. 1).

➤ Παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση 2006 ορίζουν, 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. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 με βάση το άρθρο 113 του ίδιου νόμου.

4. 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 ενάσκησή 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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος...»

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση η φορολογική αρχή κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αφού επεξεργάστηκε τα δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών της προσφεύγουσας κατέληξε ότι το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων στη χρήση 2006 το οποίο χαρακτηρίζεται ως προσαύξηση περιουσίας ανερχόταν στο ποσό των 516.439,17 € (ήτοι 8.140,69 € σε λογαριασμούς εσωτερικού και 508.298,48 € σε λογαριασμό της).

Επειδή περαιτέρω η ελεγκτική αρχή κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λαμβάνοντας υπ' όψιν της τις αποφάσεις ΣΤΕ 2934/2017 και 2934/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό των οποίων τα στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΦΕ, καθώς και την ΠΟΛ 1194/2017, αφαίρεσε τα ποσά των καταθέσεων σε λογαριασμούς ημεδαπής και περιόρισε την τελικώς προσδιορισθείσα διαφορά αποκλειστικά στα ποσά που χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις του λογαριασμού αλλοδαπής με IBAN: της τράπεζας στη

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες από την φορολογούμενη 1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από την φορολογούμενη, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν η φορολογούμενη 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.....» 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν η φορολογούμενη προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά

παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στην φορολογούμενη αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013:

«Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στην φορολογούμενη τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Η φορολογούμενη δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Η φορολογούμενη έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων δεν συνάγεται υποχρέωση της φορολογικής αρχής για κοινοποίηση αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν.4174/2013, αλλά μόνο του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ίδιου νόμου. Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κοινοποίησε, ως όφειλε, στην προσφεύγουσα το με αριθ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (και το/2017 που αφορούσε ορθή επανάληψη αυτού), παρέχοντάς του την προβλεπόμενη προθεσμία για να υποβάλει τις απόψεις του επί των ευρημάτων του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το φερόμενο ως υπόλοιπο σε λογαριασμό της αλλοδαπής, δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας καθόσον αιτιολογείται πλήρως και προς τούτο επικαλείται κινήσεις λογαριασμών ημεδαπής και την από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ που αφορά διενεργηθέντα έλεγχο για τη χρήση 2006 στον υιό του

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2011, ορίζεται:

«3. 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 ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της

παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξηση της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ 1194/5-12-2017:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση

της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία...

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά.

Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.).

Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η κρινόμενη χρήση 2006, έχει υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2012 δεδομένου ότι τα φερόμενα ως στοιχεία λογαριασμού της αλλοδαπής ήταν εντός της πενταετούς παραγραφής στη διάθεση της φορολογικής αρχής.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει την κίνηση του λογαριασμού με αριθ. της Ελλάδος του υιού με ΑΦΜ Από τα εν λόγω στοιχεία προκύπτει ότι κατά την 09.02.2006 ο υιός της εξαγόρασε και ρευστοποίησε το ήδη από το έτος 2005 σχηματισθέν αμοιβαίο κεφάλαιο ύψους 2.003.619,37 €. Περαιτέρω, ο υιός της κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (09/02/2006) προχώρησε σε ανάληψη δυο ποσών ύψους 1.300.080 € και 500.080 €. Εν συνεχεία, το ποσό των 500.000 € εμβάστηκε με ημερομηνία επίσης 09.02.2006, βάσει των ειδοποιητηρίων της που προσκομίσθηκαν, στον υπ' αριθ. της προσφεύγουσας που τηρούσε από κοινού με τον υιό της στην

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο επίμαχος λογαριασμός αλλοδαπής, τροφοδοτήθηκε από λογαριασμό της ημεδαπής και συνεπώς οι κινήσεις του αλλοδαπού λογαριασμού βάσει των ήδη παρεντεθεισών διατάξεων, δεν αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ. /19.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ και την **ακύρωση**

της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την χρήση 2006/οικ. Έτους 2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΧΡΗΣΗ 2006)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	196.258,44	0.00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	235.510,13	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	431.768,57 €	0.00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.