



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/4/2017

Αριθμός απόφασης: 1058

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23/12/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου ..., επί της οδού . ., Τ.Κ., κατά της με αρ. .../....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/2017 Συμπληρωματικό Υπόμνημα – Υποβολή στοιχείων του προσφεύγοντος.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 29/12/2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 23/12/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του του ..., με ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/....-2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας **25.100,96€**.

Στα πλαίσια της με αριθμό .../0/.../...-2016 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος (άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών), σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 3 του ν.4174/13 στον προσφεύγοντα, τη σύζυγό του και τα δύο τέκνα του, για το χρονικό διάστημα 1-1-2011 έως 31-12-2011, για τη διακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 - 19 & 48§3 του ν. 2238/1994 και ν.4174/2013. Κατόπιν επεξεργασίας των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών συναλλαγών και αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 29.269,36 € .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/-2017 Συμπληρωματικό Υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μεγάλο μέρος των καταθέσεων που επικαλείται ο έλεγχος αποτελούν τμηματική εξόφληση παλαιότερου δανείου προς συγγενικό του πρόσωπο και εξ αυτού του λόγου πρέπει να αφαιρεθούν από το σύνολο των καταθέσεων.
2. Πολλές από τις αναφερόμενες στον έλεγχο καταθέσεις αποτελούν ποσά συντάξεων των γονέων του, τα οποία ο ίδιος λάμβανε από τους γονείς του, προκειμένου αυτοί να συμβάλλουν στα έξοδα του σπιτιού, μιας και έμεναν μαζί του στην οικία του και εξ αυτού του λόγου πρέπει να αφαιρεθούν από το σύνολο των καταθέσεων.
3. Τα επίμαχα ποσά δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά επανακαταθέσεις νομίμως φορολογηθέντων ποσών.
4. Μη σύννομη η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/94, ως συνταγματικής.
– Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
5. Παράνομη η προσβαλλόμενη πράξη, λόγω παράβασης κατ' ουσία νόμου και ειδικότερα της διάταξης των άρθρων 4, 10 και 20 του Ν.2238/94, περί της έννοιας του φορολογητέου εισοδήματος.

6. Παράνομος ο υπολογισμός της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν.3986/2011, καθ' ό μέρος θεμελιώνεται σε παράνομη πράξη προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το έτος 2007 είχε δανείσει, για λόγους υγείας, σε συγγενικό του πρόσωπο και δη στον ξάδελφό του, κάτοικο Ρωσίας, το ποσό των 50.000 €, με τον όρο της σταδιακής εξόφλησης του δανείου σε χρόνο 7 ετών, ήτοι μέχρι το έτος 2012. Σε εξόφληση του δανείου αυτού, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ξάδελφος του έστειλε στις 18.06.2007 το ποσό των 3.000 δολαρίων και στις 13.08.2008 το ποσό των 3.400 δολαρίων ΗΠΑ μέσω, καθώς και ότι εν συνεχεία του έστελνε, μέσω συγγενών που ερχόταν στην Ελλάδα, το ποσό των 10.000 € ανά έτος από το 2009 μέχρι και το έτος 2012, οπότε και επήλθε η ολοσχερής εξόφληση. Προς επίρρωση των ανωτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του, ιατρική γνωμάτευση επιτροπής κρατικού νοσοκομείου της και το με αριθ..... Πρωτόκολλο ανάκρισης Μάρτυρα του συμβολαιογράφου της περιφέρειας της πόλης, στο οποίο ρητά αναφέρονται τα ανωτέρω.

Επειδή από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, διότι βασικό αποδεικτικό στοιχείο για τον εν λόγω δανεισμό αποτελεί ενδεχόμενο συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου και περαιτέρω η σχετική ανάληψη του ποσού των 50.000 € από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και η αποστολή του σε αντίστοιχο τραπεζικό ίδρυμα της Ρωσίας. Η έλλειψη ιδιωτικού συμφωνητικού και τραπεζικών παραστατικών για την αποστολή του ποσού, η επιλογή της μεθόδου αποπληρωμής του, μέσω συγγενικών προσώπων που έρχονταν στην Ελλάδα και μετέφεραν τα χρήματα (ενώ θα μπορούσαν να αποσταλούν τα χρήματα μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων) και με δεδομένο ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για επιστροφή δανείου που δόθηκε σε συγγενικό πρόσωπο, ούτε καταδείχτηκε από πού προέρχονταν τα χρήματα του δανεισμού, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στη σελίδα 19 της από/2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται : «Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τόσο του ελεγχόμενου όσο και των γονιών του δεν προκύπτει η φιλοξενία των τελευταίων. Συγκεκριμένα, οι γονείς του ελεγχόμενου τη χρήση 2011 δηλώνουν ιδιοκατοίκηση σε κατοικία 25 τ.μ., με διαφορετικό αριθμό παροχής απ' ότι του ελεγχόμενου, η κυριότητα της οποίας επιβεβαιώνεται από το πληροφοριακό σύστημα περιουσιολογίου της υπηρεσίας μας στο όνομα του πατέρα του.». Επομένως, με βάση τα ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ.Οικ. ΠΟΛ 1095/2011 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 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 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....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....5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε. 9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις. ...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....12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/-2017 Συμπληρωματικό Υπόμνημα – Υποβολή στοιχείων, προσκόμισε αναλυτικές καταστάσεις των τραπεζικών κινήσεων του αριθμού λογαριασμού μισθοδοσίας της ΑΤΕ για τα έτη 2005 – 2010, από τις οποίες προκύπτει ότι για τα έτη αυτά έγιναν τμηματικές αναλήψεις χρημάτων συνολικού ποσού 179.421,00 €. Περαιτέρω, προσκόμισε την κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού της ΑΤΕ, από την οποία προκύπτει μεταφορά ποσών 30.000,00 € και 15.000,00 € από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό μισθοδοσίας στη χρήση 2009, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006 - 2012 και τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων ετών προκειμένου να αποδείξει ότι τα επίμαχα ποσά, από τα οποία προέκυψε προσαύξηση της περιουσίας του, δεν αποτελούν «πρωτογενείς καταθέσεις» αλλά επανακαταθέσεις νομίμως φορολογηθέντων ποσών. Όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, από τις αναλήψεις αυτές προκύπτει ότι υπήρξε ποσό προς ανάλωση αξίας 126.507,03 €.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο πρωτογενών καταθέσεων στη χρήση 2011 και όχι σε έλεγχο ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών. Με τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα δεν αποδεικνύεται ότι η κατάθεση των επιμέρους επίδικων καταθέσεων αποτελούν επανακαταθέσεις των εν λόγω αναλήψεων, διότι οι αναλήψεις τόσο των μεγάλων ποσών (30.000,00 € και 15.000,00 €) όσο και των μικρών ποσών, οι οποίες έγιναν το χρονικό διάστημα 2005 – 2010, δεν είναι δυνατόν να «φυλάχθηκαν» στην οικία του προσφεύγοντος και να επανακατατέθηκαν επιμερισμένες εντός του 2011, καθώς δεν συνάδει με τη συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη. Εξάλλου, ο φορολογικός έλεγχος, κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης (χρεώσεις -πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντος και των συγγενών του, αφού έλαβε υπόψη, μεταξύ άλλων, τις καταθέσεις/πιστώσεις προερχόμενες από άλλους λογαριασμούς (μεταφορές) του προσφεύγοντος, οι οποίες εξαιρέθηκαν, κατέληξε σε πρωτογενείς αρχικές πιστώσεις που θεωρεί ότι συνιστούν εισοδήματα τα οποία θα πρέπει να φορολογηθούν σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94.

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 § 1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την

εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα» και με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ίδιου νόμου ότι «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις», Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο κατ' άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), το οποίο προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο στην παράγ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, που ισχύει από 30.9.2010 και έχει ως εξής: «3. [...] 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 όπως έχει κριθεί σχετικά από το ΣΤΕ, επί προδικαστικών αιτημάτων, «(Β)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 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) 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, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C- 45/08, Spector Photo Group, 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 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, διότι 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 ελλείπει 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, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, 18 ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 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., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)» ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Τέλος η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή στην απόφαση του ΣτΕ (884/2016) ορίζεται : «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 ελεύθεριο 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.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή διενήργησε έλεγχο καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, της συζύγου του και των τέκνων του, για όσες δε από αυτές δεν ήταν δυνατή η συσχέτισή τους με αντίστοιχες χρεώσεις του ιδίου ή άλλου από τους λογαριασμούς του, τις χαρακτήρισε «πρωτογενείς καταθέσεις» και αφού έλαβε υπόψη το με αρ. πρωτ./....-2016 υπόμνημα με τις απόψεις του προσφεύγοντος, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη καθώς διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 29.269,36 €.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η Φορολογική Αρχή λειτούργησε ως όργανο της Δημόσιας Διοίκησης και τήρησε τη νόμιμη προδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4, 10 και 20 του Ν.2238/94, πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή κατ' επέκταση, εφόσον η καταλογιστική πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ορθώς και σύννομα υπολογίστηκε η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 επί του αποκρυφθέντος εισοδήματος ποσού 29.269,36 € και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011)

Διαφορά φόρου	11.436,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.350,96
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.313,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.100,96

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.