



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 21-11-2016

Αριθμός απόφασης: 3894

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 22-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του(ΑΦΜ) κατοίκου, επί της οδού και από (και κατά την ενδικοφανή προσφυγή του), κατά του αρ. .../..... Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011) του Προϊσταμένου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών με το οποίο καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου 9.613,75 ευρώ, ειδική

εισφορά αλληλεγγύης ποσού 789,00 ευρώ και ποσό πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997 8651,70 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσού 19.054,45€.

5. Την παραπάνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18.04.2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών για τη διαχειριστική περίοδο 2011,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ), επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται επί του παραδεκτού ότι η ενδικοφανής προσφυγή του είναι εμπρόθεσμη διότι έλαβε γνώση την 27-5-2016 και επί της ουσίας ότι τα χρήματα 40000 ευρώ του τα έστειλε η αλλοδαπή εταιρεία «.....» για την αγορά χρησιμοποιημένων ανταλλακτικών αυτοκινήτων 10000 ευρώ στις 16-12-2010, 10.000 ευρώ στις 4-10-2010 και 20.000 ευρώ στις 16-12-2010. Επειδή ο αντιπρόσωπος και εκπρόσωπός τουςέφερε χρήματα από την Γερμανία και επειδή δεν είχε τραπεζικό λογαριασμό στην Ελλάδα χρησιμοποίησε τους λογαριασμούς του προσφεύγοντος ο οποίος δεν είχε οποιοδήποτε κέρδος και τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα.

Ακόμα ισχυρίζεται ότι δεν έχει αποδειχθεί η συμμετοχή του σε αξιόποινη πράξη και ως εκ τούτου πρέπει προ του καταλογισμού από την φορολογική αρχή να προηγηθεί η εκδίκαση της ποινικής υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.4174/2013 «Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή το προσβαλλόμενο με αρ. /18.04.2016 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011 του Προϊσταμένου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών κοινοποιήθηκε, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, με συστημένη επιστολή με α.π. /19.04.2016 η οποία έλαβε αριθμό αποστολής / 20-4-2016. Η κοινοποίηση όπως προκύπτει από τον φάκελο αποστολής έγινε στην διεύθυνσηκαι όχι στην τότε δηλωμένη στην Δ.Ο.Υ. διεύθυνση κατοικίας

του προσφεύγοντοςΑθήνα ΤΚ 11145. Ακόμα προκύπτει ότι η πράξη/2016 μαζί με την από 18-4-2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος επιδόθηκαν μεταγενέστερα και στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντος τουτην 27-05-2016.

Ο προσφεύγων δήλωσε αλλαγή κατοικίας του στο γραφείο Μητρώου της Δ.Ο.Υ. μεταβάλλοντας την διεύθυνση κατοικίας του την 14-7-2016 με δήλωση που υπεβλήθη την ίδια ημέρα, ήτοι την 14-7-2016, δηλώνοντας νέα διεύθυνση στην, επί της οδούαρ. , ΤΚ

Επειδή η κοινοποίηση του με αρ./18.04.2016 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011 του Προϊσταμένου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, με συστημένη επιστολή η οποία επέστρεψε αζήτητη, δεν έγινε στην τότε δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος επί της οδούστην Αθήνα, αλλά στην οδόΑθήνα ΤΚ, δηλαδή σε διεύθυνση που δεν έχει δηλώσει ο προσφεύγων στην Γ.Γ.Δ.Ε., η κοινοποίηση αυτή δεν εκκινεί την ημερομηνία άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής κατά της πράξης αυτής, της οποίας η κοινοποίηση (και η γνώση του προσφεύγοντος) συντελέστηκε νόμιμα μεταγενέστερα με την επίδοσή της στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντος του την 27-05-2016. Κατά συνέπεια η από 22-06-2016 και με αρ. ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος είναι **ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΗ**.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με τις παρ. 4 & 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : «Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. ... Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου , και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους . Σύμφωνα με την παρ. 9 αυτής «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.».

Ακόμα από την με αρ. Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. 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....4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, 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....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...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.

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 επί προδικαστικών ερωτημάτων «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, 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](#) (παράβαση 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.) – 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 απαλλαχθέντα 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) – 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, δυνάμενα 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.... (Ε) Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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...»

Εν προκειμένω, επειδή όπως προκύπτει από το με αρ. 8726/4231/21-7-2011 που περιήλθε στο Σ.Δ.Ο.Ε. έγγραφο, της Γενικής Αστυνομικής Διεύθυνσης Αττικής, από διεξαχθείσα έρευνα από Αστυνομικούς παρουσία δικαστικού λειτουργού το 2011 στην οικία του προσφεύγοντος επί της οδού βρέθηκαν και κατασχέθηκαν μεταξύ των άλλων τρία (3) τετράδια , μία (1) ατζέντα, ένα (1) σημειωματάριο καθώς και πλήθος σελίδων χάρτου στα οποία αναγράφονται πλήθος χρηματικών ποσών , αριθμών τηλεφώνων και ιδιοχειρών σημειώσεων στην Αραβική γλώσσα, πλήθος αποκομμάτων χάρτου που χρησιμοποιούνται ως απόδειξη κατάθεσης χρημάτων στα οποία αναγράφονται χρηματικά ποσά και ιδιοχειρές σημειώσεις στην αραβική γλώσσα, όμοια με τα ως άνω σημειώματα τα οποία ανέφερε ο «.....» (ο οποίος τον κατηγορεί ότι εισέπραξε χρήματα για την μεταφορά αλλοδαπών στην Ιταλία), έξι (6) βιβλιάρια καταθέσεων υπό στοιχεία του κατηγορουμένου (προσφεύγοντος), στα οποία εμφανίζονται συναλλαγές μεγάλων χρηματικών ποσών, δύο (2) αντίγραφα γραμματίων είσπραξης της Εμπορικής τράπεζας υπό τα ίδια ως άνω στοιχεία **στα οποία εμφανίζονται κατατεθειμένα τα ποσά των 20.000 και 8950 ευρώ αντίστοιχα, δύο (2) εντάλματα πληρωμής της Εμπορικής Τράπεζας, ομοίως υπό τα ίδια ως άνω στοιχεία, στα οποία εμφανίζονται τα ληφθέντα χρηματικά ποσά των 10.000 ευρώ αντίστοιχα, ένα κινητό τηλέφωνο, δύο (2) φορητές συσκευές αποθήκευσης δεδομένων (memory stick), ένας φορητός Η/Υ (laptop) καθώς και το χρηματικό ποσό των 500 ευρώ.** Στην συνέχεια ο κατηγορούμενος οδηγήθηκε στις εγκαταστάσεις της Αστυνομίας όπου και αναγνωρίστηκε ανεπιφύλακτα από αλλοδαπούς ως το άτομο που του είχαν παραδώσει τα χρήματα (σύμφωνα με την καταγγελία 3000 ευρώ για κάθε ενήλικα και 1500 για κάθε ανήλικο για να τους μεταφέρει στην Ιταλία).

Ο προσφεύγων ενώ ισχυρίζεται ενώπιον της Υπηρεσίας μας ότι οι διαπιστωθείσες και μη αμφισβητούμενες καταθέσεις χρημάτων δεν συνιστούν εισόδημα, ουδέν συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο προσκόμισε συνοδευόμενο από έγγραφα βεβαίας χρονολογίας που να δικαιολογεί την πηγή κατάθεσης, με αποτέλεσμα αόριστος και αβάσιμος να προκύπτει ο προβαλλόμενος ισχυρισμός. Αναλυτικά η αβασιμότητα και η αοριστία του ισχυρισμού του προσφεύγοντος εντοπίζεται στα εξής: α) Εμφανίζει μία αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «.....» της οποίας η νόμιμη υπόσταση και εκπροσώπηση δεν αποδεικνύεται από κανένα δημόσιο έγγραφο, να αποστέλλει το χρηματικό ποσό των 40.000,00ευρώ στο προσφεύγοντα **με μετρητά και όχι με αποστολή μέσω τραπεζικών λογαριασμών, μέσω τρίτου προσώπου (.....),** ο οποίος δεν προκύπτει από κανένα έγγραφο ότι είχε υπαλληλική ή άλλη σχέση με την εταιρεία «.....» ούτε ότι μετέφερε το ποσό αυτό για λογαριασμό της στην Ελλάδα. Οι ισχυριζόμενες αυτές κινήσεις δεν προκύπτουν από συμφωνητικά με βεβαία χρονολογία, ούτε από λογιστικές εγγραφές σε επίσημα λογιστικά βιβλία των οποίων η ακρίβεια να βεβαιώνεται από αρμόδια αρχή ή άλλο όργανο (λ.χ. ορκωτό ελεγκτή). β) Ο ισχυρισμός περί του λόγου της αποστολής «να αγορασθούν μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων» είναι εξίσου αναπόδεικτος καθώς όχι μόνον δεν προκύπτει η συμφωνία από κάποιο έγγραφο, εκ των υστέρων δεν προκύπτει ότι αγοράστηκε και εξήχθη στην αλλοδαπή από την χώρα μας κανένα αγαθό, ενώ ταυτόχρονα ο προσφεύγων δηλώνει ότι είχε στον λογαριασμό του τα παραπάνω χρήματα για μεγάλο χρονικό διάστημα (σχεδόν

ένα έτος) χωρίς να έχει προβεί σε καμία πράξη από αυτές που σύμφωνα με τον ισχυρισμό του είχε εξουσιοδοτηθεί. Ακόμα εγείρονται ερωτήματα για το λογικό του ισχυρισμού, όπως, γιατί οδεν έκανε διατραπεζικές αναλήψεις από Ελληνικές Τράπεζες και επέλεξε να μεταφέρει τα χρήματα σε μετρητά από την Γερμανία και εν συνεχεία να τα καταθέσει σε λογαριασμό τρίτου (του προσφεύγοντος).

Επειδή η διαπίστωση, από την έρευνα των Αστυνομικών Αρχών στην κατοικία του προσφεύγοντος το 2011 ότι ο προσφεύγων είχε στην διάθεσή του τουλάχιστον το ποσό των 39.450,00 ευρώ δεν αμφισβητείται.

Επειδή από την έρευνα της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι, αφενός ο προσφεύγων δεν δηλώνει την παραμικρή πηγή εισοδήματος για το 2011 και κανένα προηγούμενο του 2011 έτος καθώς δεν υπέβαλλε δηλώσεις (πράγμα το οποίο καταρχήν εγείρει ερωτήματα και υποψίες για το πώς καλύπτει τα έξοδα διαβίωσής του, έξοδα ενοικίων, αγορές Η/Υ (κατασχεθέντα), αφετέρου δε, δεν προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας ΚΑΝΕΝΑ συγκεκριμένο βάσει των προλεχθέντων αποδεικτικό στοιχείο που να προκύπτει είτε η νόμιμη κτήση του εισοδήματος αυτού και η πηγή του, είτε ότι το ποσό αυτό δεν αποτελεί εισόδημα. Για τους λόγους αυτούς και δεδομένου των διαπιστώσεων των αστυνομικών αρχών και του Σ.Δ.Ο.Ε. , ο έλεγχος αφού αξιολόγησε και συνεκτίμησε όλα τα στοιχεία που ετέθησαν στη διάθεσή του και ελλείπει άλλης συγκεκριμένης και αρκούντως τεκμηριωμένης πηγής ή αιτίας, νομίμως και με επαρκή αιτιολογία (που άλλωστε μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου) έκρινε ότι τα στοιχεία αυτά είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό των 39.450,00 ευρώ, άγνωστης προέλευσης αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του προσφεύγοντος, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων σχετικών φορολογικών διατάξεων και σύμφωνα με το σκεπτικό της με αρ. .../2016 απόφασης του Σ.τ.Ε. Εν συνεχεία νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών με την οποία το ποσό των 39.450,00 ευρώ φορολογήθηκε ως εισόδημα του αρθ. 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 (Ζ' πηγής) στο χρόνο διαπίστωσης του ήτοι την χρήση 2011, ανεξάρτητα με το εάν το καταλογισθέν ποσό αποτελεί εισόδημα από νόμιμες ή μη δραστηριότητες του προσφεύγοντος καθώς αυτό είναι αδιάφορο για τον φόρο εισοδήματος, καθώς και από την έκβαση της ποινικής σε βάρος του δίκης, της οποίας η έκβαση δεν επηρεάζει τη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων είχε στην διάθεσή του το 2011 τουλάχιστον το ποσό των 39.450,00 ευρώ υπό τα χαρακτηριστικά που παραπάνω αναλύθηκαν, για το οποίο δεν έχει καταβάλλει φόρο εισοδήματος. Επειδή δεν προβλέπεται αναστολή της διοικητικής διαδικασίας επιβολής φόρου έως την εξέταση ποινικής υπόθεσης.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την κατ' ουσία απόρριψη της από 22-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) για όλους τους προβαλλόμενους λόγους.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επικυρώνεται, το με αρ./18.04.2016 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2011) του Προϊσταμένου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών με το οποίο καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου 9.613,75 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 789,00 ευρώ και ποσό πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης άρθρου 1 και 2 ν.2523/1997 8651,70ευρώ, ήτοι συνολικά ποσού 19.054,45€.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).