



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 01-09-2016

Αριθμός απόφασης: 910

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την φορολογική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την φορολογική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της 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 προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 354.591,70€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 425.510,04€, ήτοι συνολικό ποσό **780.101,74€**, για τα εισοδήματα της περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Ο επιβληθείς φόρος προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.έγγραφο (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) του

Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., καθώς και η επισυναπτόμενη από πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος.

Από τον έλεγχο του διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ, τα ευρήματα του οποίου αποτυπώνονται στην σχετική πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε αναντιστοιχία μεταξύ των πραγματικών και των δηλωθέντων (στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος) εισοδημάτων της προσφεύγουσας. Πιο συγκεκριμένα, κατόπιν έρευνας και επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών της στην τράπεζα ALPHA BANK για τη χρήση 2007, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα την εν λόγω περίοδο προσαύξησε την περιουσία της κατά το ποσό των **909.000,00 ευρώ**. Τα χρηματικά ποσά, τα οποία κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς και αποτελούν, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, προσαύξηση της περιουσίας της που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία, αναλύονται ακολούθως:

- 1) Ποσό ύψους 70.000,00€ που κατατέθηκε την2007 από την προσφεύγουσα με δύο συνεχόμενες καταθέσεις στον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της προερχόμενο από εξόφληση της υπ' αριθμ.πιταγής ποσού 70.000,00€ εκδόσεως του
- 2) Ποσό ύψους 60.000,00€ που κατατέθηκε την2007 από την προσφεύγουσα στον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της προερχόμενο από εξόφληση της υπ' αριθμ. τραπεζικής επιταγής ποσού 60.000,00€ σε διαταγή του
- 3) Ποσό ύψους 120.000,00€ που κατατέθηκε την2007 από την προσφεύγουσα σε μετρητά στον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της.
- 4) Ποσό ύψους 659.000,00€ που κατατέθηκε την από την προσφεύγουσα σε μετρητά στον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της.

Ο έλεγχος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στη συνέχεια, αξιοποιώντας τα συγκεκριμένα ευρήματα, καταλόγισε φόρο εισοδήματος στα μη δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας, συνυπολογίζοντας παράλληλα και τις προβλεπόμενες στα άρθρα 1 και 2 του Ν. 2523/97 προσυμμετρήσεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2008 (φορολογική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νόμιμου ερείσματος. Το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ερμηνεύθηκε εσφαλμένα από τη διοίκηση – Η συγκεκριμένη διάταξη προσκρούει στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, καθώς δεν προσδιορίζονται με τρόπο σαφή τα γεγονότα που θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας, αλλά και δεν στηρίζονται σε αντικειμενικά στοιχεία που ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας. Σε κάθε περίπτωση δε δεν δύναται η εν λόγω διάταξη να εφαρμοστεί αναδρομικά.

β. Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει ακέραια το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την περιουσιακή προσαύξηση. Απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου οι επίμαχες καταθέσεις να αποτελέσουν προσαύξηση περιουσίας είναι η απόδειξη της αιτίας αυτών, γεγονός που στην παρούσα περίπτωση δεν συνέβη. Επιπρόσθετα, λανθασμένα η φορολογική αρχή άνευ αιτιολογίας καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το σύνολο της προσαύξησης αφορά προσωπική της περιουσία.

γ. Το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου έχει υποπέσει στην παραγραφή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94 και περί αντισυνταγματικότητας της αναδρομικής εφαρμογής αυτού.

- **Επειδή,** ο Κώδικας φορολογίας εισοδήματος, που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2238/94, και ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο ορίζει, μεταξύ άλλων τα εξής:
Στο άρθρο 1: «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: «Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.....»
Στο άρθρο 4: «Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.....».
- **Επειδή,** στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, αναφέρονται ρητώς τα εξής: «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,** με την ΠΟΛ 1095/29-4-2011 δόθηκαν από την Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινήσεις σχετικά με την ομοιόμορφη εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/10. Συγκεκριμένα, στην εν λόγω απόφαση αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:
«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 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. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 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.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. 10. **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.** 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που

διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

- **Επειδή**, το Β' τμήμα του ΣτΕ (884/2016 απόφαση), αποφάνθηκε σχετικά με την αντισυνταγματικότητα ή μη της αναδρομικής εφαρμογής του β' εδαφίου του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94. Συγκεκριμένα σε απάντηση επί σχετικού προδικαστικού ερωτήματος αναφέρει τα ακόλουθα: «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, 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».
- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψιν ότι η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε ορθώς τον νόμο και τις σχετικές εγκυκλίους, δια της παρούσης κρίνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας προβάλλεται παρελκυστικά και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου.

- **Επειδή**, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής την του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου που αφορά την φορολογική περίοδο 01/01/2007- 21/12/2007, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

- Σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».
- Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), , ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

- Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία.

Το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.αποτελέσσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, η φορολογική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007 παραγράφεται την 31/12/2018, η δε επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης στην προσφεύγουσα έχει συντελεστεί προγενέστερα.

Αναφορικά δε με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί αντισυνταγματικότητας των νόμων με τους οποίους παρατάθηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι παρατάσεις της παραγραφής δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση.

Ως προς τον ισχυρισμό περί του ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την περιουσιακή προσαύξηση και ότι λανθασμένα καταλόγισε το σύνολο της προσαύξησης στην ίδια.

- **Επειδή**, στο άρθρο 48 § 3 του 2238/94 προσδιορίζεται σαφώς το ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης, όσον αφορά την φορολόγηση ή μη των χρηματικών ποσών, που προέρχονται από προσαύξηση περιουσίας. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι ο φορολογούμενος είναι αυτός ο οποίος καλείται 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.

Στο ίδιο πλαίσιο κινείται και η ερμηνευτική ΠΟΛ 1095/2011, όπου στην παράγραφο 3 αναφέρεται 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**, 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, 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, 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 (ΣτΕ 884/2016).

- **Επειδή,** εν προκειμένω οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. –Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. όσο και από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας.
- **Επειδή,** οι εξηγήσεις τη προσφεύγουσας, όσον αφορά την προέλευση των χρημάτων κρίνονται ανεπαρκείς και μη ικανές να την απαλλάξουν από την υποχρέωση καταβολής του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (άρθρο 48§3 Ν. 2238/94).

Συγκεκριμένα:

- ✓ **Όσον αφορά την κατάθεση-εξόφληση της υπ' αρ. επιταγής ποσού 70.000€ την2007 εκδόσεως του**

Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για δανεισμό προς τον πατέρα της χωρίς να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο για την αιτιολόγηση του ισχυρισμού της, όπως Ιδιωτικό Συμφωνητικό, ή Συμβολαιογραφικό έγγραφο αναγνώρισης χρέους, καθόσον πρόκειται για σημαντικό ποσό. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τον ισχυρισμό και χαρακτήρισε το εν λόγω ποσό προερχόμενο από άγνωστη αιτία.

- ✓ **Όσον αφορά την κατάθεση-εξόφληση της υπ' αρ. επιταγής ποσού 60.000€ την2007 σε διαταγή του**

Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι αφορά χρήματα από συναλλαγή της με τη, για παραγγελία που τελικώς δεν επακολούθησε, χωρίς να προσκομίσει ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία για την αιτιολόγηση των ισχυρισμών της, όπως καρτέλα πελάτη, μεταφορά του ανωτέρω χρηματικού ποσού από τον κοινό λογαριασμό, στον οποίο κατέθεσε το ποσό στους επίσημους λογαριασμούς της εταιρείας ή εάν, τότε και με ποιόν τρόπο επεστράφη το ανωτέρω χρηματικό στον πελάτη δηλαδή στην εταιρεία, αφού όπως ισχυρίζεται η παραγγελία δεν επακολούθησε. Το μοναδικό στοιχείο που προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα στον έλεγχο είναι ένα φωτοαντίγραφο απόδειξης είσπραξης με ημερομηνία2007 άνευ αρίθμησης, για παραλαβή από την ίδια ποσού 70.000,00€ δια

χειρός του προέδρου του Δ.Σ. της εταιρείας, ως προκαταβολή για αγορά, χωρίς να διευκρινίζεται σε αυτήν εάν το ποσό των 70.000,00€ αφορά σε μετρητά ή επιταγή και χωρίς να αναφέρεται πουθενά ότι το ανωτέρω ποσό παρέλαβε για λογαριασμό της εταιρείαςο

Στην καρτέλα δε πελάτη της εταιρείας με την επωνυμία ΔΕΝ εμφανίζεται καταχώριση είσπραξης κανενός ποσού, ούτε του ποσού 70.000,00€, ούτε του ποσού των 60.000,00 € που προήλθε από την εξόφληση της επιταγής του

Ο έλεγχος επίσης διαπίστωσε ότι στην καρτέλα προμηθευτή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», εμφανίζεται πληρωμή την-2007 ποσού 70.000,00€, και πληρωμή την 31-07-2007 ποσού 25.000,00€ που εμφανίζεται ομοίως στην ίδια καρτέλα, χωρίς κανένα από τα δύο ανωτέρω ποσά να εμφανίζονται στην αντίστοιχη καρτέλα πελάτη της Στην εγγραφή της πληρωμής του ποσού των 70.000,00€ εμφανίζεται ως παραστατικό πληρωμής η υπ' αριθμ. Απόδειξη και συνεπώς πρόκειται περί διαφορετικής από την προσκομισθείσα στον έλεγχο απόδειξης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους εν λόγω ισχυρισμούς και συμπεριέλαβε το εν λόγω ποσό στο εισόδημα της προσφεύγουσας και χαρακτήρισε το εν λόγω ποσό, προερχόμενο από άγνωστη αιτία.

- **Όσον αφορά τις καταθέσεις μετρητών την 22/8/2007 ύψους 779.000€**

Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι ποσό ύψους 588.257,30 €, ανεξαρτήτως της προέλευσής του, αφορά την κατάθεση μετόχων για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και ότι παρέλκει οιαδήποτε αιτιολόγηση από μέρους της, ενώ κατά το υπόλοιπο μέρος αφορά χρήματα του πατέρα τηςπου κατέθεσε εξ' ονόματός του, χωρίς να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο για την αιτιολόγηση των ισχυρισμών της. Ωστόσο οι ισχυρισμοί αυτοί δεν επαληθεύονται, καθόσον ουδεμία αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιήθηκε μέχρι την 31-12-2011, το δε ποσό των 588.257,20€ που επικαλείται ότι αφορά κατάθεση μετόχων για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, εμφανίζεται στον ισολογισμό της 31-12-2008 δηλαδή το επόμενο της κατάθεσης των 779.000,00€ μετρητών έτος, στον λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. «προσωρινές καταθέσεις εταίρων» του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση κεφαλαίου» και παραμένει στον ίδιο λογαριασμό έως και τον ισολογισμό της 31-12-2011, όπως προκύπτει από τους Ισολογισμούς της εταιρείας Όσον αφορά το καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο της εταιρείας αυτό παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη και ανέρχεται στο ποσό των 44.020,53 €, όπως προκύπτει από τους ισολογισμούς ετών 2007 έως και 2011. Άλλωστε, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, προϋποθέτει την καταβολή του αναλογούντος φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, πιστοποίηση καταβολής, δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ. κατάθεση των χρημάτων σε ειδικό λογαριασμό της εταιρείας και ολοκλήρωση εντός 10 μηνών.

Όσον αφορά τέλος το υπόλοιπο ποσό (190.742,80 €), η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι αφορά χρήματα του πατέρα της, τα οποία ο ίδιος σε Υπεύθυνη Δήλωσή του

αναφέρει ότι αποτελούν αποταμιεύσεις από το έτος 1945 τα οποία δεν διατηρούσε σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Ωστόσο, η προσφεύγουσα προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού ουδέν στοιχείο προσκόμισε, όπως δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του πατέρα, πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του πατέρα κ.ο.κ. Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η ουδεμία εξήγηση-διευκρίνιση παρείχε στην φορολογική διοίκηση, αποκρύπτοντας την πηγή και την αιτία προέλευσης του συνολικού χρηματικού ποσού των 779.000,00€ σε μετρητά χρήματα που κατείχε την2007. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος συμπεριέλαβε το εν λόγω ποσό στο εισόδημα της προσφεύγουσας, προερχόμενο από άγνωστη αιτία.

- **Επειδή,** στην παράγραφο 2.4 της ΠΟΛ 1050/14 αναφέρονται τα εξής: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών τα ποσά καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών».

Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η είχε το επίμαχο διάστημα στην κατοχή- διάθεσή της το ποσό 909.000€ (130.000 σε επιταγές και 779.000 σε μετρητά), το οποίο επέλεξε στην συνέχεια να το καταθέσει στους υπό διερεύνηση τραπεζικούς λογαριασμούς. Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε στην κατοχή της τα εν λόγω χρηματικά ποσά την καθιστά αυτόματα υπόλογη στο να δικαιολογήσει την πηγή και την προέλευση αυτών, τα οποία ωστόσο ουδέποτε απέδειξε.

- **Επειδή,** κατόπιν όλων των ανωτέρω, από την έρευνα και την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών καθώς και από τις εξηγήσεις – απαντήσεις της, τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται πλήρως ότι οι εν λόγω επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις προέρχονται από την και προσαύξησαν την ατομική της περιουσία κατά το ποσό των τραπεζικών καταθέσεων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη απόδειξης της προσαύξησης της περιουσίας της κρίνεται δια της παρούσης απορριπτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	354.591,70€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	425.510,04€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	780.101,74€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).