



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

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

Καλλιθέα 21-06-2016

Αριθμός απόφασης:2251

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, σύζυγο, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά:

Α. της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2007),
Β. της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2008),
Γ. της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2009),
Δ. της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2010).

5. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εισφορών κλπ φορολογιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2008, 01-01/31-12-2009 και 01-01/31-12-2010.

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Σ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση πράξεων 20-1-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Οι διαφορές κυρίων φόρων, εισφορών, προσθέτων φόρων προέκυψαν κατόπιν ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. και εν συνεχεία από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, στην συνέχεια του με αρ. ΕΜΠ/10-3-2015 εγγράφου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. και της συνημμένης από 06-02-2015 πληροφοριακής έκθεσης έρευνας του Δ' τμήματος Χρηματοοικονομικών Θεμάτων της Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. , από την οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε καταθέσει στους λογαριασμούς της οι οποίες δεν μπορούσαν να δικαιολογηθούν από τις δηλωθείσες συναλλαγές της και για τις οποίες η ίδια κατόπιν κλήσης της για παροχή διευκρινήσεων δεν έδωσε επαρκείς εξηγήσεις και δεν αντιστοιχούσαν (υπερέβαιναν) τα δηλωθέντα εισοδήματα της. Οι καταθέσεις αυτές κρίθηκαν από τις ελεγκτικές αρχές ως προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/11 του Υπ. Οικ. και συνολικά παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

1	2	3	4
---	---	---	---

ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
01.01.2007-31.12.2007	62.697,95	298.872,43	236.174,48
01.01.2008-31.12.2008	59.424,38	74.485,21	15.060,83
01.01.2009-31.12.2009	5.719,78	216.141,09	210.694,31
01.01.2010-31.12.2010	1.828,48	148.673,21	146.844,73
			<u>608.774,35</u>

Στην συνέχεια των διαπιστώσεων και του πορίσματος του ελέγχου εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα φόροι και προσαυξήσεις ως εξής:

Α. με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2007), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 85.276,58€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 102.331,89€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 9000,00€,

Β. με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2008), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 234,38€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 281,26€,

Γ. με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2009) καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 74.602,72€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 89.523,26€,

Δ. με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που αφορά το οικον. έτος 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2010) καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 52.410,13€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 ποσού 55.554,74€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 5.976,49€.

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε συγκεκριμένα με τρόπο πλήρη, σύννομο, νομικά ορθό και κυρίως πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένο και νομικά θεμελιωμένο και ακριβή και συγκεκριμένα επιμέρους στοιχεία που να την συγκροτήσουν, την φορολογική αποδιδόμενη παράβαση, η οποία σε κάθε περίπτωση είναι αβάσιμη και δεν ευσταθεί.

Ισχυρίζεται ότι στην υπόθεση αυτή εμπλέκεται ως μέλος της εταιρείας, στην οποία μετέχει ως ετερόρρυθμο μέλος με διαχειριστή τον σύζυγό της, λανθασμένα οι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. όσα χρήματα βρήκαν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς της λογαριασμούς τα χαρακτήρισαν συλλήβδην ανέλεγκτα και αναιτιολόγητα ως εισόδημα. Απέδωσαν εκ της απλής άθροισης των ποσών την τέλεση τάχα της πράξης της απόκρυψης φόρου εισοδήματος. Ότι με βάση τις φορολογικές του δηλώσεις, τόσο τις ατομικές όσο και της εταιρείας του (φορολογικές δηλώσεις προσωπικές και εταιρικές κρίσιμου χρόνου) και τα δηλωθέντα εισοδήματά της από την προσωπική της και εταιρική της επιχειρηματική δραστηριότητα, είχε νόμιμα φορολογημένα κεφάλαια, τα οποία είχε δικαίωμα κατάθεσης των σε τραπεζικού του λογαριασμούς σε τράπεζες και μεταφορά των από λογαριασμό σε λογαριασμό, ανεξάρτητα και με τα προστεθέντα κεφάλαια των επιμέρους τραπεζικών δανείων που εξυπηρετούσαν τις ανάγκες και συναλλαγές της.

Ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την διενεργηθείσα περαίωση με τον ν.3888/2010 με ότι αυτό συνεπάγεται.

Επί των λόγων της προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την [παράγραφο 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.» Στην ερμηνευτική ΠΟΛ 1095/2011 του Υπ. Οικ. αναφέρονται τα εξής : «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.

4. 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.**
...

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. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

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.»

Περαιτέρω στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 κρίθηκαν και ερμηνεύτηκαν μεταξύ άλλων των εξής: «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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 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 απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 66 παρ. 1](#) περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του [άρθρου 14 παρ. 1](#) του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. [4174/2013](#)), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο

σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012) – 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.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος τεκμηριώνει με τρόπο σαφή τις προκύψασες διαφορές- προσαύξηση περιουσίας, ενώ μετά την απάντηση της προσφεύγουσας και του συζύγου στην κλήση του ελέγχου για την παροχή εξηγήσεων, ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. προχώρησε σε επιπλέον έρευνα (βλ. σελ 23 έκθεσης ελέγχου), όπου προέκυψε για συγκεκριμένες καταθέσεις ότι η αιτιολόγηση που παρείχε ο προσφεύγων δεν ήταν η προκύψασα από τις κινήσεις. Συγκεκριμένα αναφέρονται από τον έλεγχο τα εξής: «**1**) Σημειώνεται ότι κατά την διαμόρφωση του πιο πάνω πίνακα έχει ληφθεί υπ' όψιν, για την κ., η

χρήση 2007 διότι στο υπόμνημά του ο κ.αναφέρει, σχετικά με την κατάθεση με α/α 5 του πίνακα Ν^ο 1, ότι η κατάθεση 330.000€ αφορά αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών στην τράπεζα MARFIN ΑΡ.ΔΟΛΑΡ.ΛΟΓ. με δικαιούχους τουςκαι

Κατόπιν των ανωτέρω, με το έγγραφο με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/17-10-2014 στην τράπεζα Πειραιώς, ζητήσαμε την κίνηση του ανωτέρω λογ/σμού από 01/01/07 έως 31/12/07.

Στις 24/10/2014 με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ /24-10-14 η τράπεζα Πειραιώς μας παρέχει τις συγκεκριμένες πληροφορίες ως ειδική διάδοχος της MARFIN.

Από την κίνηση του ανωτέρω λογ/σμού προκύπτει ότι στις 06-11-2007 ο λογ/σμός έχει υπόλοιπο μηδέν και 07/11/2007 μεταφέρονται από λογ/σμό του 400.000,00\$. **Επομένως ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου δεν γίνεται δεκτός και το ποσό των 440.000,00\$ καταλογίζεται στην σαν πρώτη δικαιούχο του λογ/σμού**»

Προς αιτιολόγηση, αλυσιτελώς η προσφεύγουσα επιχειρεί την σύνδεσή των καταθέσεων της με τις καταθέσεις των νομικών προσώπων που συμμετείχε αυτή και ο σύζυγός της. Τούτος βεβαίως ο ισχυρισμός είναι στην αρχική του θεώρηση λανθασμένος, διότι τα νομικά πρόσωπα **και μάλιστα χωρίς άλλη δυνατότητα όταν τηρούν διπλογραφικά βιβλία** όπως η εταιρεία για το διάστημα 01-01-2005/31-12-2010, έχουν τραπεζικούς λογαριασμούς ξεχωριστούς από αυτούς των εταίρων τους, των οποίων οι κινήσεις παρακολουθούνται διακεκριμένα στα βιβλία τους (λογ/σμοί 38.03). Ακόμα όμως και στην περίπτωση όπου εταίρος εισέπραττε απαίτηση από πελάτη νομικού προσώπου που συμμετείχε, τότε αυτή η κίνηση θα αποτυπωνόταν στα τηρούμενα βιβλία του νομικού προσώπου και θα ήταν εύκολα αποδείξιμη με εκτύπωση των σχετικών παραστατικών της απαίτησης (τιμολόγια κλπ) και περαιτέρω αποδεικτικών - κινήσεων είσπραξης των ποσών αυτών και αντίστοιχης μεταφοράς σε λογαριασμό του μετόχου- εταίρου ή μεταφοράς ή είσπραξης από τον εταίρο με αντίστοιχη εν συνεχεία εμφάνιση της απαίτησης της εταιρείας από τον εταίρο. Τέτοια παραστατικά δεν προσκομίστηκαν ούτε στον έλεγχο, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή με αποτέλεσμα νομίμως ο έλεγχος να θεωρεί ως πραγματικά εισπραχθέντα ποσά που δύναται να δικαιολογήσουν καταθέσεις της προσφεύγουσας ως εταίρο της εταιρείας , τα νομίμως εισπραχθέντα ποσά, ήτοι τα ποσά κερδών μετά φόρο που της αναλογούν.

Επειδή για τους ίδιους λόγους δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτή η δικαιολόγηση των ατομικών καταθέσεων της προσφεύγουσας με τα έσοδα ή κέρδη εταιρείας του εξωτερικού (εν προκειμένω του Dubai) τα οποία επιπλέον δεν δηλώνονται στην Ελλάδα, ούτε ως μερίσματα, καίτοι η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υπόχρεη στον φόρο εισοδήματος για το παγκόσμιό της εισόδημα σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2238/1994.

Επειδή κανέναν **συγκεκριμένο ισχυρισμό, με αντίστοιχα ποσά και χρονολογίες** δεν προέβαλλε η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της, παρέχοντας σχετικά αποδεικτικά στοιχεία όπως προβλέπεται από το άρθρο 65 του ν.4174/2013, προς αντίκρουση των καταλογισθέντων ποσών καταθέσεων της από την φορολογική αρχή σαν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του

ν.2238/1994 αλλά μόνον αορίστως ισχυρίστηκε για την κάλυψή τους δάνεια, επανακαταθέσεις κλπ ποσά, τα οποία δεν είναι δυνατόν να εξεταστούν.

Επειδή όπως νομολογιακά ερμηνεύτηκε στην Σ.τ.Ε. 884/2016 η προσφεύγουσα όφειλε, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή **η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής** (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)»).

Επειδή ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των διαφορών – αδήλωτων εισοδημάτων, έλαβε υπόψη του το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων της προσφεύγουσας, **αφαιρώντας το από τις διαπιστωθείσες πρωτογενείς – αγνώστου πηγής καταθέσεις της,** και εν συνεχεία προσδιόρισε το αποκρυβέν εισόδημα στο ύψος της διαφοράς (βλ. πίνακα σελ. 23,24,25,26,27 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ασκούσε ατομικά εμπορική δραστηριότητα και συνεπώς το εισόδημά της από ελευθέρια επαγγέλματα για τα υπό κρίση έτη δεν έχει περαιωθεί – ελεγχθεί με άλλες διατάξεις όπως αυτές του κεφ Α. ν.3888/2010.

Για τους λόγους αυτούς

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί στο σύνολό της η από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της, σύζυγο, για όλους τους επικαλούμενους λόγους και ποσά σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

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

	Προσαύξηση της παρ. 3 του άρθρου 48 ν.2238/1994: Ελέγχου	Προσαύξηση της παρ. 3 του άρθρου 48 ν.2238/1994 : Απόφασης
Οικ. έτος 2008	.....	.....
Οικ. έτος 2009	.....	.....
Οικ. έτος 2010	.....	.....
Οικ. έτος 2011	.....	.....
Σύνολα	.....	.....

Οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 που φορολογείται (μετά την έκπτωση δαπανών)		
Διαφορά φόρου		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ανώτατο: ως έλεγχος)		
Διαφορά εισφοράς άρθρου 18 ν.3758/2009		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

Οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 που φορολογείται (μετά την έκπτωση δαπανών)		
Διαφορά φόρου		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ανώτατο: ως έλεγχος)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		
Οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009)		

Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 που φορολογείται (μετά την έκπτωση δαπανών)	.....	.....
Διαφορά φόρου	.....	.....
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ανώτατο: ως έλεγχος)	.....	.....
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	.....	.....

Οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 που φορολογείται (μετά την έκπτωση δαπανών)		
Διαφορά φόρου		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011		
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (106% = 53 μήνες X 2%: ως έλεγχος)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

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).