



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 06.06.2016

Αριθμός απόφασης: 599

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 π.δ. 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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 9.364,97 € , πλέον 11.237,96 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 20.602,93 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, υπό τη μορφή πρωτογενών καταθέσεων ύψους 25.350,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) **Παράβαση του άρθ. 78 παρ. 2 του Συντάγματος.** Η ίδια η εκδούσα την πράξη φορολογική αρχή αναγνωρίζει, η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εξέδωσε, θεμελιώνεται στο άρθ. 48 παρ. 3 του ν. 2238/94, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθ. 15 του ν. 3888/2010. Η εν λόγω νέα ουσιαστικού (και όχι

διαδικαστικού δικαίου) διάταξη, που άρχισε να ισχύει από 30-9-2010, οπότε και δημοσιεύτηκε ο ν. 3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται μόνο για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία (30-9-2010) και εφεξής και δεν δύναται να εφαρμοσθεί για προηγούμενα της έναρξης ισχύος της γεγονότα. Συνεπώς, ενόψει του γεγονότος ότι η εν λόγω ρύθμιση είναι μεταγενέστερη της αποδιδόμενης σε βάρος του δήθεν αδικαιολόγητης επαύξησης της περιουσίας του κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο από 1.1.2008 έως 31.12.2008, δεν επιτρέπεται να τύχει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, με συνέπεια να είναι μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στο σύνολό της, ως εκδοθείσα κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων του Συντάγματος.

- 2) **Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου.** Ο έλεγχος ζητάει εκ των υστέρων στοιχεία τα οποία προβλέφθηκαν με την ΠΟΛ. 1095/2011, με συνέπεια να βασίζει τα συμπεράσματά του στην μη προσκόμιση στοιχείων, τα οποία δεν απαιτούνταν πριν την έκδοση της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 ΚΦΕ.
- 3) **Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.** Όπως σαφώς προκύπτει από τη διατύπωση της διάταξης του άρθ. 48 παρ.3, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της νομιμότητας των καταθέσεων του. Η πρόβλεψη κατά την οποία το βάρος της απόδειξης της μη ύπαρξης φοροδιαφυγής φέρει ο φορολογούμενος αντίκειται στο νόμο και την πάγια συναφή νομολογία και κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη είναι και εξ αυτού του λόγου παράνομη.
- 4) **Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου.** Το σύνολο των ποσών που χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως αποκρυβέν εισόδημα, είναι δευτερογενείς καταθέσεις, και μάλιστα κατά τρόπο προφανή και αδιαμφισβήτητο, γεγονός που αγνοήθηκε, με συνέπεια ποσά καταθέσεων που αποτελούσαν συνέχεια προηγούμενων, να αντιμετωπισθούν ως αποκρυβέν εισόδημα, κατά προφανή παραβίαση της ως άνω εγκυκλίου, δεδομένου ότι προστίθενται, παρά το νόμο, στα εισοδήματά του, ως ποσά προερχόμενα από μη κατονομαζόμενη πηγή, απλές επανακαταθέσεις χρημάτων, για τις οποίες ο έλεγχος αναγνωρίζει μεν την αντίστοιχη ανάληψη, θεωρεί, ωστόσο, όλως αυθαίρετως και χωρίς την οποιαδήποτε νομική θεμελίωση ότι η επανακατάθεση αφορά άλλα ποσά και όχι τα προγενεστέρως αναληφθέντα και συνεπώς πρόκειται για αποκρυβέν εισόδημα. Ειδικότερα, μέχρι και την 24^η.11.2008, οπότε και πραγματοποιήθηκε η τελευταία από τις επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις, είχαν διενεργηθεί αναλήψεις συνολικού ποσού 81.510,00 ευρώ κατά το έτος 2007 και 68.630,00 ευρώ κατά το έτος 2008 από τους μισθοδοτικούς λογαριασμούς του ιδίου και της συζύγου του, ποσά τα οποία υπερκαλύπτουν και δικαιολογούν πλήρως την σταδιακή επανακατάθεση κατά την ελεγχόμενη περίοδο του 2008 του εναπομείναντος ως αδιάθετου μέρους των 25.350,00 €. Πέραν των ανωτέρω επισημαίνεται ότι, όπως ρητώς διευκρινίζεται στο υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο-εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων

Εσόδων, ουδείς χρονικός περιορισμός δεν προβλέπεται για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. Καθίσταται προφανές ότι η εφαρμογή της ως άνω εγκυκλίου, που είναι κατά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεσμευτική για τα διοικητικά όργανα, εφόσον οι επίμαχες καταθέσεις υπερκαλύπτονται από αναλήψεις χρημάτων, και μάλιστα κυρίως από λογαριασμούς μισθοδοσίας, εφημεριών κλπ, η φορολογική αρχή οφείλει να θεωρήσει ως απλές επανακαταθέσεις χρημάτων, εκτός εάν αποδειχθεί και τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών. Συνεπώς, μόνο εάν η φορολογική αρχή ήθελε αποδείξει τεκμηριωμένα ότι τα ποσά των αναλήψεων είχαν αναλωθεί στην απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή άλλων δαπανών είναι επιτρεπτή η κρίση για αποκρυβέν εισόδημα. Ο έλεγχος δεν προβάλλει οποιοδήποτε σχετικό ισχυρισμό, πολλώ μάλιστα δεν τεκμηριώνει με στοιχεία κάτι τέτοιο, και συνεπώς με βάση την ως άνω εγκύκλιο δεν μπορεί να τεθεί καν θέμα για εφαρμογή του άρθρ. 48 παρ. 3 του ν.2238/94.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «**Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 της ΠΟΛ. 1095/2011, η οποία αναφέρεται στην ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι η (προστεθείσα 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, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) προκύπτει ότι ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93).

Επομένως, οφείλει, 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 αντισταχθεί, 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).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου δεν ευσταθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση και είναι απορριπτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 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.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 της ΠΟΛ. 1095/2011 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) προκύπτει ότι 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 (τελωνιακές 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, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, 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).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επιτρεπτής αντιστροφής του βάρους της απόδειξης είναι αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου πολλοί από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις του, κατά το έτος 2008, έγιναν αποδεκτοί από το Σ.Δ.Ο.Ε. – Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και από την Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και το αρχικό ποσό καταθέσεων προς αιτιολόγηση ύψους 76.258,57 € , διαμορφώθηκε στο τελικό ποσό μη δικαιολογημένων καταθέσεων ύψους 25.350,00 €.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων κατά τα έτη 2007 έως και 2010, κατασκεύαζε την οικία του και συνεπεία του ανωτέρου γεγονότος αναγκαζόταν να προβαίνει στη συνεχή ανάληψη χρημάτων από κάθε λογαριασμό τον οποίο διέθετε, ώστε να εξοφλεί τις τρέχουσες υποχρεώσεις του, τα δε χρήματα τα οποία περίσσευαν κάθε φορά μετά τις ανωτέρω πληρωμές τα επανακατέθετε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς για λόγους ασφαλείας μέχρι την επόμενη φορά που θα τα χρειαζόταν.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα επί των συγκεκριμένων καταθέσεων, τις οποίες η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αντιμετωπίζει ως προερχόμενες από άγνωστη πηγή και αιτία, όπως προβάλλονται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, δεν δύναται να γίνουν αποδεκτοί, καθώς όπως πλήρως τεκμηριωμένα προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, οι ως άνω καταθέσεις δεν δύναται να πραγματοποιήθηκαν από προγενέστερες αναλήψεις.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και την κατάσταση καταθέσεων και αναλήψεων μετρητών ετών 2007 – 2008 προκύπτει ότι: α) από την τελευταία κατάθεση στις 30.11.2007 έως την επόμενη στις 16.01.2008 ύψους **5.000,00 €** , μεσολάβησαν αναλήψεις ύψους 3.570,00 € , συνεπώς δεν υφίστατο χρηματικό υπόλοιπο εις χείρας του, για την εν λόγω κατάθεση, β) από την κατάθεση στις 16.01.2008 ύψους 5.000,00 € έως την επόμενη στις 07.02.2008 ύψους **2.000,00 €** , μεσολάβησαν αναλήψεις ύψους 1.410,00 € , συνεπώς υφίστατο χρηματικό υπόλοιπο εις χείρας του, για την εν λόγω κατάθεση, γ) από την κατάθεση στις 07.02.2008 ύψους 2.000,00 € έως την επόμενη στις 18.03.2008 ύψους **4.000,00 €** , μεσολάβησαν αναλήψεις ύψους 1.810,00 € , συνεπώς δεν υφίστατο χρηματικό υπόλοιπο εις χείρας του, για την εν λόγω κατάθεση, δ) από την κατάθεση στις 14.10.2008 ύψους 1.000,00 € έως την επόμενη στις 22.10.2008 ύψους **5.000,00 €** , μεσολάβησαν αναλήψεις ύψους 780,00 € και επιπροσθέτως τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο του 2008 δήλωσε δαπάνες ύψους 10.051,93 € για την ανέγερση οικοδομών, συνεπώς δεν υφίστατο

χρηματικό υπόλοιπο εις χείρας του, για την εν λόγω κατάθεση, ε) από την κατάθεση στις 22.10.2008 ύψους 5.000,00 € έως την επόμενη στις 06.11.2008 ύψους **1.500,00 €** , μεσολάβησαν αναλήψεις ύψους 1.800,00 € , αλλά σε συνδυασμό με τις προαναφερθείσες δαπάνες ανέγερσης οικοδομών, δεν υφίστατο χρηματικό υπόλοιπο εις χείρας του, για την εν λόγω κατάθεση, στ) από την κατάθεση στις 06.11.2008 ύψους 1.500,00 € έως την επόμενη στις 12.11.2008 ύψους **6.050,00 €** , μεσολάβησαν αναλήψεις ύψους 120,00 € , συνεπώς δεν υφίστατο χρηματικό υπόλοιπο εις χείρας του, για την εν λόγω κατάθεση και ζ) από την κατάθεση στις 14.11.2008 ύψους 1.700,00 € έως την επόμενη στις 24.11.2008 ύψους **1.800,00 €** , μεσολάβησαν αναλήψεις ύψους 300,00 € , συνεπώς δεν υφίστατο χρηματικό υπόλοιπο εις χείρας του, για την εν λόγω κατάθεση.

Επειδή, η προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος όπως προκύπτει από τον έλεγχο των τραπεζικών του λογαριασμών και αναλύεται παραπάνω, τεκμηριώνεται πλήρως, όπως απαιτεί και η υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05.11.2015 διευκρινιστική εγκύκλιος του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009

Διαφορά φόρου	9.364,97€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.237,96€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.602,93€

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 ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).