



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08 / 02 / 2019

Αριθμός Απόφασης **591**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' 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 **19/10/2018** και με αριθ. πρωτοκ. ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου που διαμένει προσωρινά στην του δήμου, κατά της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2010** καθώς και της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και τις από **19/09/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και **Τελών Χαρτοσήμου** επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
Επί της από **19/10/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, έγινε στις **25/09/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./...../...../2017 και/.../...../2017 εντολές ελέγχου γραφείου του προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών **2001 - 2013** για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, μετά δε την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών τους, συντάχθηκαν από τον ελεγκτή του ΚΕΦΟΜΕΠ οι από **27/10/2017** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, Φορολογίας Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** και **Τελών Χαρτοσήμου**, στη συνέχεια δε, από την Προϊστάμενη της ίδιας υπηρεσίας, εκδόθηκαν οι κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού:

- ✓ Οι από **27/10/2017** και αριθ.,, και Οριστικές Πράξεις **Φόρου Εισοδήματος** οικ. ετών **2007, 2008, 2011, 2012** και **2013**,
- ✓ Οι από **27/10/2017** και αριθ. και Οριστικές Πράξεις Ειδικής **Εισφοράς αλληλεγγύης** οικ. ετών **2011** και **2012**,
- ✓ Οι από **27/10/2017** και αριθ. και Οριστικές Πράξεις **Παρακρατουμένων φόρων** οικ. ετών **2008** και **2009**, καθώς και
- ✓ Οι από **27/10/2017** και αριθ.,, και Οριστικές Πράξεις **Τελών Χαρτοσήμου** των ετών **2005, 2007, 2010** και **2011**.

Κατά των πράξεων αυτών, ο προσφεύγων και η σύζυγός του άσκησαν την υπ' αριθμ./18-12-2017 **ενδικοφανή προσφυγή**, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./17-04-2018 **Απόφαση**, σύμφωνα με την οποία έγιναν μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων. Η ως άνω Απόφαση της υπηρεσίας μας, έγινε **ανεπιφύλακτα αποδεκτή** από τον προσφεύγοντα με βάση την υπ' αριθμ./2017 **ανέκκλητη δήλωσή του** που υπέβαλε στο ΚΕΦΟΜΕΠ, ζήτησε δε, την υπαγωγή του στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 72§50 του ν. 4174/2013.

Περαιτέρω, στη σελίδα 11 της εν λόγω Απόφασης, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«**Επειδή** τέλος, η αρμόδια φορολογική Αρχή, δύναται να εκδώσει και να καταλογίσει με ιδιαίτερη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού:

- 1) **Τέλη Χαρτοσήμου** ποσού **701,38€** πλέον εισφοράς ΟΓΑ ποσού **140,28€** και συνολικά **841,66€**, για το έτος **2012**, δεδομένου ότι στις 28/03/2012 εξόφλησε στην Ελλάδα το ποσό των **29.993,50\$** ή **23.379,45€**, που αφορά εξόφληση τμήματος του δανείου των 100.000\$
- 2) **Προσαύξηση περιουσίας** για το ποσό των **100.000\$**, που καταβλήθηκε λόγω δανεισμού στην εταιρεία από τον 1^ο από τους προσφεύγοντες στις **02/11/2009**, δεδομένου ότι είναι κάτοικος Ελλάδος και το εν λόγω ποσό δεν φέρεται να εκταμιεύτηκε από λογαριασμούς ημεδαπών τραπεζών, αλλά προέκυψε από νέα συμπληρωματικά στοιχεία (σύμβαση δανείου που καταρτίστηκε στο εξωτερικό), ΣτΕ 884/2016.»

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./17-04-2018 **Απόφασης** της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε από την προϊσταμένη του ΚΕΦΟΜΕΠ η υπ' αριθμ./.../...../2018 **εντολή ελέγχου**, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας **εισοδήματος** οικ. έτους **2010** και **τελών χαρτοσήμου** έτους **2012**, μετά δε τη διενέργεια του ελέγχου, συντάχθηκαν από το ΚΕΦΟΜΕΠ οι από **19/09/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και

Τελών Χαρτοσήμου και από την προϊσταμένη της ίδιας υπηρεσίας, εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, οι κατωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις:

- ✓ Η υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** οικον. έτους **2010**, με την οποία καταλογίστηκε φόρος ποσού **19.629,55€**, πρόστιμο άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 9.814,78€, τόκοι άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 8.167,86€, ήτοι συνολικά **37.612,18€** και
- ✓ Η υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** έτους **2012**, με την οποία καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ποσού **701,38€**, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού **140,28€**, πρόστιμο άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 420,83€, τόκοι άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 320,21€, ήτοι συνολικά **1.612,71€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή τη **μεταρρύθμιση** επί τα βελτίω των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στο οικ. έτος 2010,
- 2) Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/94 ώστε αυτό να θεωρηθεί ότι το ποσό του δανείου που έδωσε στην εταιρία «.....» προέρχεται από άγνωστη αιτία,
- 3) Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, δεν είναι δυνατός ο καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας, αλλά μόνο καταλογισμός εισόδημα κινητών αξιών.

1. Ως προς την Παραγραφή του οικ. έτους 2010

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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,...», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «**1)** Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, 2) ... 3) ... **4)** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου», όπως η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά. Με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007**, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) 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».

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1194/05-12-2017** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο ίδιος ο προσφεύγων και η σύζυγός του προσκόμισαν ενώπιον του ελέγχου στοιχεία από τα οποία προέκυπταν οι κινήσεις των τραπεζικών **λογαριασμών της Ελβετικής τράπεζας UBS**, καθώς και δανειακή σύμβαση καταρτισμένη στη Νέα Υόρκη, από την οποία προκύπτει ότι δάνεισε στην εταιρεία **100.000 USD**, στις **2/11/2009**, η αποπληρωμή του οποίου θα γινόταν σε δύο χρόνια. Τα στοιχεία αυτά, αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να έχει υπόψη της η φορολογική Αρχή κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, δεδομένου δε ότι με βάση τα στοιχεία αυτά, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, οι κινήσεις των λογαριασμών του εξωτερικού και η ανωτέρω δανειακή σύμβαση, **συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία** ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο 84 § 4 περ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 § 2 περ. α' του ΚΦΕ.

Επειδή σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν. 2238/1994, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου **αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν** με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016) – **ΠΟΛ 1194/05-12-2017**,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών εξωτερικού του προσφεύγοντος και στη δανειακή σύμβαση και από τους λογαριασμούς εξωτερικού προέκυψε κατά τον αρχικό έλεγχο εισόδημα **κινητών αξιών** (τόκοι), οι λογαριασμοί του εξωτερικού αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και επομένως επιτρέπεται η έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρου αποκλειστικά και μόνο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά, γεγονός, που αποδέχθηκε η Υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της, δεδομένου δε, ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και το επίμαχο ποσό των **100.000\$** που καταβλήθηκε στις **02/11/2009** στην ως δάνειο, δεν φέρεται να εκταμιεύτηκε από λογαριασμούς του εσωτερικού, ούτε προβάλλεται τέτοιος λόγος από τον προσφεύγοντα, αλλά προέκυψε από τη σύμβαση δανείου που καταρτίστηκε στο εξωτερικό, τα στοιχεία αυτά αποτελούν **νέα συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια του άρθρου **68§2** περ. β' του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό δε με τις διατάξεις του άρθρου **84§4** περ. β' του ν. **2238/1994** και του άρθρου **72§11** του ν. **4174/2013** και επομένως το εισόδημα που προκύπτει από τα νέα αυτά στοιχεία, παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η οικεία δήλωση εισοδήματος.

Περαιτέρω, η Απόφαση της υπηρεσίας μας εκδόθηκε στις 17/04/2018 και οι προσβαλλόμενες πράξεις στις 19/09/2018, ήτοι εντός έτους από την έκδοση της Απόφασης. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος για το οικον. έτος **2010, δεν έχει παραγραφεί** και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

2. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο δανειακή σύμβαση καταρτισμένη στη Νέα Υόρκη, σύμφωνα με την οποία, δάνεισε στην εταιρεία **100.000 USD**, στις **02/11/2009**, η αποπληρωμή του οποίου θα γινόταν σε δύο χρόνια,...

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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 εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... **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, ...»

Επειδή περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **1)** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. **2)** Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξεσης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, ...»

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(Σκέψη 7) ..., 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. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... 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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. ..., 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

(Σκέψη 8) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής, ..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., 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. Πράγματι, 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. ...

(Σκέψη 9) ..., Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου,

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω ποσό προέκυψε από τμηματικές καταθέσεις του συνολικού ποσού του δανεισμού, που ολοκληρώθηκαν την 30/4/2009, ήτοι κατέθεσε στο λογαριασμό της στις 18/10/2008 το ποσό των 15.226,52\$, στις 07/11/2008 το ποσό των 17.500\$, στις 08/12/2008 το ποσό των 16.116,20\$ και στις 30/04/2009 το ποσό των 52.690,21\$ και εκ των υστέρων εντός του 2009 υπογράφηκε η δανειακή σύμβαση για τυπικούς λόγους, εφόσον ήδη είναι γνωστό ότι η εν λόγω εταιρία είναι οικογενειακών συμφερόντων. Δεν υπήρξαν άλλα χρήματα που να προορίστηκαν για τη συναλλαγή αυτή. Το σύνολο των χρημάτων που κατατέθηκαν στο λογαριασμό της εταιρίας ανήλθαν σε συνολικά **101.532,93\$**, προσκομίζει δε και επικαλείται: α) Την από 09/06/2008 εντολή προς την τράπεζα UBS για τη μεταφορά των 100.000 USD στην τράπεζα της Αμερικής, β) αντίγραφα των καταθέσεων σε λογαριασμό της εταιρείας και γ) Την επιστολή προς την τράπεζα «.....» για την κοινοποίηση του μεταφερόμενου ποσού.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η ανάληψη των 100.000\$ από τη UBS έχει πραγματοποιηθεί στις 09/06/2008, ενώ η σύμβαση δανείου καταρτίστηκε στις 2/11/2009. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό αυτό αρχικά μεταφέρθηκε σε τηρούμενο λογ/σμό του στην Αμερική στις 09/06/2008 και παρέμεινε εκεί αφού επενδύθηκε σε διάφορα προϊόντα και μεταφέρθηκε σταδιακά κατά τη λήξη αυτών το συνολικό ποσό των 101.532,93\$, στο λογαριασμό της εταιρείας, **δε μπορεί να γίνει δεκτός**, δεδομένου ότι στη σύμβαση δεν αναγράφεται ότι το ποσό αυτό δόθηκε σε προγενέστερο χρόνο, ούτε από τα παραστατικά που προσκομίζει προκειμένου να αποδείξει τη σταδιακή χορήγηση του δανείου στην εταιρεία προκύπτει ότι ο καταθέτης των πιστώσεων είναι ο ίδιος.

Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων **δεν απέδειξε** ούτε **την πραγματική πηγή των 100.000\$** που δάνεισε στην εταιρεία, καθώς δεν προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η συσχέτιση της ανάληψης των 100.000\$ που πραγματοποιήθηκε στις 09/06/2008, με την έγγραφη σύμβαση δανείου που καταρτίστηκε στις 02/11/2009, ούτε ότι το συγκεκριμένο ποσό φορολογείται από άλλες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη και επομένως το ποσό αυτό αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

3. Ως προς την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της υπηρεσίας μας

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της υπηρεσίας μας αναφέρονται τα ακόλουθα: «Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και από τους λογαριασμούς εξωτερικού προέκυψε εισόδημα Κινητών αξιών (τόκοι), ενώ από τους λογαριασμούς εσωτερικού προέκυψε μη δηλωθέν εισόδημα από ακίνητα και προσαύξηση περιουσίας, οι λογαριασμοί του εξωτερικού αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και επομένως επιτρέπεται η έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρου αποκλειστικά και μόνο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά, ήτοι μόνο για το εισόδημα κινητών αξιών. ...», και επομένως σύμφωνα με την Απόφαση αυτή, δεν είναι δυνατός ο καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας, αλλά μόνο καταλογισμός εισόδημα κινητών αξιών.

Επειδή από τα ως άνω αναφερόμενα, προκύπτει ότι η απόφαση της υπηρεσίας μας αναφέρεται για την «προκείμενη περίπτωση», δηλαδή την περίπτωση που εξεταζόταν με την τότε υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι την περίπτωση του εισοδήματος από κινητές αξίες. Περαιτέρω όμως όπως αναφέρεται στη σελ. 11 της ίδιας Απόφασης «Επειδή τέλος, η αρμόδια φορολογική Αρχή, δύναται να εκδώσει και να καταλογίσει με ιδιαίτερη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού: 1) ... 2) Προσαύξηση περιουσίας για το ποσό των 100.000\$, που καταβλήθηκε λόγω δανεισμού στην εταιρεία από τον 1^ο από τους προσφεύγοντες στις 02/11/2009, δεδομένου ότι είναι κάτοικος Ελλάδος και το εν λόγω ποσό δεν φέρεται να εκταμιεύτηκε από λογαριασμούς ημεδαπών τραπεζών, αλλά προέκυψε από νέα συμπληρωματικά στοιχεία (σύμβαση δανείου που καταρτίστηκε στο εξωτερικό), ΣτΕ 884/2016». Επομένως, όπως έχει ήδη προαναφερθεί, η σύμβαση δανείου που καταρτίστηκε στο εξωτερικό αποτελεί νέο συμπληρωματικό στοιχείο και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει **να απορριφθούν** ως βάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **19/09/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και Τελών Χαρτοσήμου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **19/10/2018** και με αριθ. πρωτοκ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:** κατοίκου που διαμένει προσωρινά στην του δήμου και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2010** και της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την Παρούσα Απόφαση:

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2010

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	4.888,80€	10.830,00€	4.888,80€	10.830,00€	4.888,80€	10.830,00€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			67.695,64€		67.695,64€	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	4.888,80€	10.830,00€	72.584,44€	10.830,00€	72.584,44€	10.830,00€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικον. Έτους 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φόρος Κλίμακας		49,50€	19.629,55€	49,50€	19.629,55€	49,50€	19.629,55€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί		49,50€	19.629,55€	49,50€	19.629,55€	49,50€	19.629,55€
Συμπληρωματικός φόρος		49,50€		49,50€		49,50€	
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.		99,00€	19.629,55€	99,00€	19.629,55€	99,00€	19.629,55€
Τέλη χαρτοσήμου	151,20€		151,20€		151,20€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	30,24€		30,24€		30,24€		
Πλέον: προσαυξ.εκπροθέσμου	29,03€	10,89€	29,03€	10,89€	29,03€	10,89€	
Σ ύ ν ο λ ο	210,47€	109,89€	19.840,02€	109,89€	19.840,02€	109,89€	19.629,55€
Σ ύ ν ο λ ο		320,36€		19.949,91€		19.949,91€	19.629,55€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ.							
αρθ.58 ν.4174/13 50%						9.814,77€	9.814,77€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρθ.53 ν.4174/13							
57 μήνες x 0,73% 41,61%						8.167,86€	8.167,86€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο		320,36€		19.949,91€		37.932,54€	37.612,18€

Τέλη Χαρτοσήμου	Συντ.	Έτος Φορολογίας 2012			
		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου	1%				0,00€
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου	2%				0,00€
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου	3%	0,00€	23.379,45€	23.379,45€	23.379,45€
Σύνολο ποσών υποκείμενων σε χαρ/μο		0,00€	23.379,45€	23.379,45€	23.379,45€
Χαρτόσημο			701,38€	701,38€	701,38€
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου			140,28€	140,28€	140,28€
Σύνολο			841,66€	841,66€	841,66€
Πρόσθ.φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθρου 58 ν.4174/2013	50,00%			420,83€	420,83€
Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής αρθ. 53 ν.4174/2013 (57 μήνες x 0,73%)	41,61%			350,22€	350,22€
Σύνολο Καταλογισθέντων ποσών			841,66€	1.612,71€	1.612,71€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.