



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29.03.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 749

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

## 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/.....03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. .... κατά της υπ' αρ. ....2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ.

5. Την υπ' αρ. ....2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .....**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 61.142,14€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/13 ύψους 30.555,59€, προστίμου τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν. 4174/13 ύψους 611,11€, εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ύψους 1.....,.....€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 7.972,74€, ήτοι συνολικό ποσό **100.403,80€**, για το φορολογικό έτος 2014.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από .....2018 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. ....2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε την περίοδο 01.01.2013–31.12.2016 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48§3 του Ν. ....38/1994, 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, περί προσαύξησης περιουσίας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....10-2016 (αρ. εισερχ. ....-2016) εμπιστευτικό έγγραφο της Αρχής του άρθρου 7 ν.3691/2008 – Α' μονάδας, σύμφωνα με το οποίο οι τραπεζικές συναλλαγές του προσφεύγοντα δεν συνάδουν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του κατά τα τελευταία χρόνια. Συγκεκριμένα, στα πλαίσια έρευνας που διεξήγαγε η Αρχή «περί νομιμοποίησης εσόδων» διαπιστώθηκαν τα κάτωθι: Ο προσφεύγων τηρούσε στην Εθνική Τράπεζα τον υπ' αριθ. .... κοινό λογαριασμό με την σύζυγό του ....., στον οποίο πιστώθηκαν κατά το χρονικό διάστημα 26-03-2015 έως και 02-02-2016 τρία (3) εμβάσματα συνολικού ύψους 131.000,00€ με εντολέα τον ίδιο. Επίσης, στην ίδια τράπεζα τηρείτο και μία προθεσμιακή κατάθεση ύψους 55.000,00€.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη ή μη αδήλωτης φορολογητέας ύλης στα έτη 2013- 2016.

Αναφορικά με τα εισοδήματα του έτους 2014, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του Ν. 4172/13 ύψους **190.044,64€**.

Συγκεκριμένα, οι πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες σύμφωνα με τον φορολογικό έλεγχο δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς είναι οι ακόλουθες:

Φορολογικό έτος 2014

| Ημερομηνία<br>Συναλλαγής | Αριθμός Λογαριασμού-<br>Πιστωτικό Ίδρυμα | Αιτιολογία/<br>Καταθέτης | Ποσό<br>Συναλλαγής | Προσαύξηση που<br>καταλογίζεται στον<br>προσφεύγοντα |
|--------------------------|------------------------------------------|--------------------------|--------------------|------------------------------------------------------|
| 10/01/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 100,00             | 50,00                                                |
| 04/02/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 500,00             | 250,00                                               |
| 04/03/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 300,00             | 150,00                                               |
| 05/05/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 700,00             | 350,00                                               |
| ...../05/2014            | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 150,00             | 75,00                                                |
| 03/06/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 300,00             | 150,00                                               |
| 23/06/2014               | ...../ ZIRAAT BANK                       | Ημερολογιακή<br>πίστωση  | 60.708,64          | 36.444,64                                            |
| 01/07/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 300,00             | 150,00                                               |
| 05/08/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 500,00             | 250,00                                               |
| 01/09/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 150,00             | 75,00                                                |
| 04/09/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 300,00             | 150,00                                               |
| 16/09/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 500,00             | 250,00                                               |
| ...../09/2014            | ..... /ZIRAAT BANK                       | Ημερολογιακή<br>πίστωση  | 151.000,00         | 151.000,00                                           |
| 30/09/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 500,00             | 250,00                                               |
| 04/11/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 500,00             | 250,00                                               |
| 02/12/2014               | ...../ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ                    | .....                    | 400,00             | 200,00                                               |
|                          |                                          | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>            | <b>216.908,64€</b> | <b>190.044,64€</b>                                   |

- Όσον αφορά τον υπ' αρ. .... λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας, τα ποσά που κατατέθηκαν από τον .....και που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς επιμερίστηκαν ισομερώς στον προσφεύγοντα και στην κόρη του .....(συνδικαιούχο του λογαριασμού).
- Όσον αφορά τις πιστώσεις στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της ZIRAAT BANK, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα ποσά 36.444,64€ και 151.000,00€ αφορούν μέρος του τιμήματος πώλησης οικοπέδου 372,34 τ.μ. (αρ. ρυμοτομούμενου σχεδίου ....., αρ. Νησίδας ....., Κτηματική Μοίρα ..... ) στον συνοικισμό ..... στο ..... της Τουρκίας, δεν αποδεικνύεται, καθώς από το προσκομισθέν συμβόλαιο με αρ. ....-2014 προκύπτει ότι το τίμημα μεταβίβασης ανήλθε στο ποσό των 75.000,00 τούρκικων λιρών (24.264,00€), το οποίο ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο και αφαιρέθηκε από την συνολική πίστωση των 60.708,64€ στις 23/06/2014 (60.708,64€-24.264,00€=36.444,64€). Ως προς το υπερβάλλον ποσό σύμφωνα με την φορολογική αρχή δεν δύναται να λογιστεί ως υπερβάλλον τίμημα από την πώληση του εν λόγω ακινήτου καθώς δεν προσκομίστηκαν συμπληρωματικά συμβόλαια, που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του, ούτε αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα ποσά αυτά έχουν νομίμως υπαχθεί σε φορολόγηση στην Τουρκία, ώστε να

αποφευχθεί η τυχόν διπλή φορολόγηση, όπως καλύπτεται από την διακρατική συμφωνία Ελλάδας-Τουρκίας που κυρώθηκε με τον Ν. 3.....8/04 (ΦΕΚ 32/2004/9-2-2004 τ. Α').

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Τα ποσά που κατατέθηκαν στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της ZIRAAT BANK, δεν δύναται να θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, καθώς αποδεικνύεται ότι προέρχονται από την πώληση οικοπέδου 372,34 τ.μ. (αρ. ρυμοτομούμενου σχεδίου ....., αρ. Νησίδας ....., Κτηματική Μοίρα ..... ) στον συνοικισμό ..... στο ..... της Τουρκίας.

Συγκεκριμένα, στις 19/3/2014 (ημέρα σύνταξης του συμβολαίου) ποσό 314.500,00€ κατατέθηκε από την αγοράστρια ..... στο υπ' αριθ. .... λογαριασμό του προσφεύγοντα στην τράπεζα QNB Finansbank A.Ş. της Τουρκίας. Την ίδια ημέρα, ποσό 309.915,10€ μεταφέρθηκε από τον ως άνω λογαριασμό στον υπ' αρ. ....-..... λογαριασμό του ιδίου στο υποκατάστημα ..... της Τράπεζας Ziraat Bankasi Τουρκίας. Το ανωτέρω ποσό της κατάθεσης μεταφέρθηκε νόμιμα από τον υπ' αριθ. ....-..... λογαριασμό της Τράπεζας Ziraat Bankasi Τουρκίας στο υπ' αριθμ. 00.....-8 λογαριασμό του υποκαταστήματος Ξάνθης, της Τράπεζας Ziraat Bankasi Ελλάδας ως εξής:

Στις 23-06-2014 μεταφέρθηκε το ποσό των 60.708,64 ευρώ

Στις .....-09-2014 μεταφέρθηκε το ποσό των 151.000,00 ευρώ

Στις 24-03-2015 μεταφέρθηκε το ποσό των 100.544,00 ευρώ

*Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζονται:*

- Το υπ' αριθ. ....-2014 συμβόλαιο πώλησης/κτηματολογικό έγγραφο του κτηματολογίου ..... (.....) Τουρκίας σε επίσημη μετάφραση.
- Παραστατικό της τράπεζας QNB Finansbank A.E Τουρκίας, μεταφρασμένο, από το οποίο προκύπτει ότι έγινε μεταφορά ποσού 314.500,00 ευρώ από λογαριασμό της αγοράστριας .....σε λογαριασμό του προσφεύγοντα στην τράπεζα QNB Finansbank A.E Τουρκίας λίγα λεπτά πριν την σύνταξη του συμβολαίου.
- Παραστατικό της τράπεζας QNB Finansbank A.E Τουρκίας, μεταφρασμένο στα ελληνικά, από το οποίο προκύπτει ότι έγινε μεταφορά ποσού 309.915,10 ευρώ από λογαριασμό του προσφεύγοντα στην τράπεζα QNB Finansbank A.E Τουρκίας στον υπ' αριθ. ....-..... λογαριασμό, που τηρούσε ο ίδιος στο Υποκατάστημα ..... της Τράπεζας Ziraat Bankasi Τουρκίας.
- Μεταφρασμένο έγγραφο από τα αρχεία της τράπεζας QNB Finansbank A.E Τουρκίας στο οποίο προκύπτουν οι κινήσεις και οι αναλήψεις μετρητών.
- Μεταφρασμένο αντίγραφο βιβλιαρίου του υπ' αριθμ. ....-..... λογαριασμού καταθέσεων του προσφεύγοντα στο υποκατάστημα ..... της Τράπεζας Ziraat Bankasi Τουρκίας, στον οποίο μεταφέρθηκε ποσό 309.915,10€ από τον λογαριασμό της τράπεζας QNB Finansbank A.E Τουρκίας.

- Αντίγραφο , μεταφρασμένο, του υπ' αριθμ. 00.....- λογαριασμού καταθέσεων στο υποκατάστημα Ξάνθης, Ziraat Bankasi Ελλάδας
- Έγγραφο από τα αρχεία του υπ' αριθ. 00.....- λογαριασμού καταθέσεων στο υποκατάστημα Ξάνθης Ziraat Bankasi Ελλάδας, στο οποίο φαίνονται τα εμβάσματα από και προς τις τράπεζες, κινήσεις και οι αναλήψεις μετρητών

**Επειδή**, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, στο άρθρο **21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «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».

**Επειδή**, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

**Επειδή**, στο άρθρο **39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας

Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

**Επειδή**, στο άρθρο **14§1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. ....38/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.....38/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.....38/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. ....38/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του ..... 5.3. Το υπερβάλλον τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου το οποίο διαπιστώνεται ως τέτοιο από τον έλεγχο και δηλώνεται από τον πωλητή με συμπληρωματικό συμβόλαιο ανεξάρτητα από

τον χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι με την υποβολή του συμπληρωματικού συμβολαίου είναι γνωστή η πηγή προέλευσης και το υπερβάλλον τίμημα είτε έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί. Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και αν δεν συνταχθεί συμπληρωματικό συμβόλαιο, εφόσον από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν μη δηλωθέν τίμημα μεταβίβασης ακινήτου (όπως, ενδεικτικά, η ταυτόχρονη ή σχεδόν ταυτόχρονη με το συμβόλαιο μεταβίβαση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό του πωλητή από τον αγοραστή ή η ύπαρξη επιταγών).....»

**Επειδή,** με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «....3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα .....6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά».

**Επειδή,** σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β΄ Τμήματος του ΣτΕ:** «.....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 .....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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και να μην 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) 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.)......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. 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 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... 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.....».

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πηγή ή την αιτία πιστώσεων συνολικού ύψους 190.044,64€ στους προσωπικούς του λογαριασμούς για την περίοδο 01.01-31.12.2014, με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21§4 & 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, περί προσαύξησης της περιουσίας.

**Επειδή**, αναφορικά με τις πιστώσεις στον υπ' αρ. .... τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας συνολικού ύψους 5.200,00€, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία αυτών, έτσι ώστε να μην φορολογηθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013.

**Επειδή**, ως προς τις δύο πιστώσεις στις 23/06/2014 και στις ...../09/2014 στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της ZIRAAT BANK, ύψους 60.708,64€ και 151.000,00€ αντίστοιχα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν μέρος του τιμήματος πώλησης οικοπέδου 372,34 τ.μ. (αρ. ρυμοτομούμενου σχεδίου ....., αρ. Νησίδας ....., Κτηματική Μοίρα ..... ) στον συνοικισμό ..... στο ..... της Τουρκίας.

**Επειδή**, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων στις 19/03/2014 με το υπ' αρ. ..../2014 συμβόλαιο μεταβίβασε στην .....το ως άνω οικόπεδο 372,34 τ.μ. που βρίσκεται στον συνοικισμό ..... στο ..... της Τουρκίας, έναντι του ποσού των 75.000 Τούρκικων Λιρών, το οποίο έλαβε σε μετρητά. Περαιτέρω, από το προσκομισθέν τραπεζικό έμβασμα και την κίνηση του υπ' αριθ. ....λογαριασμού του προσφεύγοντα στην τράπεζα QNB Finansbank A.Ş. της Τουρκίας προκύπτει ότι την ίδια ημέρα σύνταξης του υπ' αρ. ..../19.03.2014 συμβολαίου κατατέθηκε στον ως άνω λογαριασμό, από τρίτο πρόσωπο, επ' ονόματι ....., το ποσό των 314.500,00€ με την αιτιολογία «.....το υπ' αρ. ....αρ. ρυμοτομίας και το υπ' αριθμ. .... νησίδας (ακίνητο) υπ' αρ. .... κτηματικής μοίρα, τίμημα πώλησης οικοπέδου». Μέρος του ως άνω ποσού (309.915,10€), σύμφωνα με τα τραπεζικά έγγραφα, εμβάστηκε στις 19.03.2014 στον υπ' αρ. ....-.....λογαριασμό του προσφεύγοντα που ανοίχτηκε την ίδια ημέρα στο υποκατάστημα .....της Τράπεζας Ziraat Bankasi Τουρκίας με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και ένα τρίτο πρόσωπο με το όνομα .....

**Επειδή** εν προκειμένω, από το προσκομισθέν αντίγραφο βιβλιαρίου του ως άνω λογαριασμού προκύπτει ότι μετά την πίστωση του ποσού των 309.915,10€ διενεργήθηκε κίνηση χρέωσης ποσού 309.915,00€ με την αιτιολογία «Έγκριση ανοίγματος λογαριασμού- .....», με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού στις 19.03.2014 να ανέρχεται σε 0,10€, ποσό μη ικανό να τροφοδοτήσει εμβάσματα και κατά συνέπεια να αιτιολογήσει τις υπό κρίση πιστώσεις.

**Επειδή**, από τα προσκομισθέντα παραστατικά της Ziraat Bankasi Τουρκίας, σχετικά με την κίνηση του υπ' αρ. ....-.....λογαριασμού του προσφεύγοντα, δεν προκύπτει η μεταφορά των χρημάτων στην Ελλάδα με τον τρόπο που περιγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι στις 23-06-2014 ποσού 60.708,64 ευρώ, στις .....-09-2014 ποσού 151.000,00 ευρώ και στις 24-03-2015 ποσού 100.544,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι πιστώσεις στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της ZIRAAT BANK, ύψους 211.708,64€, προέρχονται από την πώληση οικοπέδου στην Τουρκία, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση**

**Υπ' αρ. ....2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**

|                                                      | <b>Βάσει ελέγχου</b> |
|------------------------------------------------------|----------------------|
| Διαφορά φόρου                                        | 61.142,14€           |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013                   | 30.555,59€           |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013 | 611,11€              |
| Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου     | 1.....,.....€        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                           | 7.972,74€            |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                     | <b>100.403,80€</b>   |

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

**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**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.