



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/06/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1406

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.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'/22.03.2017) 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 **22.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης.

5. Την υπ' αρ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, που ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας.
7. Την υπ' αρ./2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας, περί παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της ανωτέρω προσφυγής, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218/24.12.2018).
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 34.023,69€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, ύψους 17.011,85€ και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 14.654,00€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 3.877,07€ ήτοι συνολικό ποσό **69.566,61€**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.12.2018 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ...../2018 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, το οποίο αφορούσε σε έλεγχο που διενεργήθηκε από την εν λόγω υπηρεσία στον αδερφό του προσφεύγοντα του, με Α.Φ.Μ.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε προέκυψε πρωτογενής κατάθεση χρημάτων, στις 04.01.2012, ύψους 250.000,00€ στον λογαριασμό της που τηρούσαν από κοινού ο-Α.Φ.Μ., ο προσφεύγων-Α.Φ.Μ. και η-Α.Φ.Μ.

Η εν λόγω πρωτογενής κατάθεση ύψους 250.000,00€ στο έτος 2012 κατά το μέρος που αναλογεί στον προσφεύγοντα (83.333,00€), κρίθηκε από τον έλεγχο ότι εμπίπτει στις διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία (άρθρο 48§3 Ν. 2238/94).

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

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο οικ. έτος 2013 είχε υποπέσει σε παραγραφή.
2. Καμία αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα δεν υφίσταται. Γνωστή η πηγή και η αιτία προέλευσης της επίμαχης πίστωσης των 250.000,00€. Το εν λόγω ποσό αφορά ουσιαστικά τα ίδια χρήματα που είχαν αναληφθεί από τον ίδιο λογαριασμό, από τον αδελφό του προσφεύγοντα, , στις 29.12.2011.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 28.12.2018 δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **64** του **N.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 **N.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 **48§3** του **N. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζοντα τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και **καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία**

προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».

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. 2238/1994 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.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 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..... Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. 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....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015**: «....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 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να 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 οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

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 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 δηλώσεων 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) 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..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3

του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επίμαχη κατάθεση στις 04.01.2012, ποσού 250.000,00€ στον υπ' αρ. λογαριασμό της, είναι προϊόν επανακατάθεσης, από προηγούμενη ισόποση ανάληψη που έκανε ο αδελφός του από τον ίδιο λογαριασμό στις 29.12.2011. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει:

A) Το από 29/12/2011 ένταλμα πληρωμής 250.000,00€ της (.....), από το οποίο προκύπτει η ανάληψη του ως άνω ποσού σε μετρητά από τον από τον υπ' αρ. λογαριασμό, συνδικαιούχος του οποίου είναι ο προσφεύγων.

B) Το από 29/12/2011 γραμμάτιο είσπραξης 250.000,00€ της (.....), από το οποίο προκύπτει η κατάθεση του ως άνω ποσού σε μετρητά από τον στον υπ' αρ. λογαριασμό όψεως της εταιρίας (μέτοχοι της οποίας είναι τόσο ο προσφεύγων όσο και ο αδελφός του), καθώς και αντίγραφο κίνησης του εν λόγω λογαριασμού περιόδου 01.12.2011-31.12.2011.

Γ) Το από 04/01/2012 ένταλμα πληρωμής 250.000,00€ της (.....), από το οποίο προκύπτει η ανάληψη του ως άνω ποσού σε μετρητά από τον από τον υπ' αρ. λογαριασμό όψεως της εταιρίας

Δ) Το από 29/12/2011 γραμμάτιο είσπραξης 250.000,00€ της (.....), από το οποίο προκύπτει η κατάθεση του ως άνω ποσού σε μετρητά από τον στον υπ' αρ. λογαριασμό, συνδικαιούχος του οποίου είναι ο προσφεύγων.

Επιπρόσθετα, με το με αρ πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό του υπόμνημα ο προσφεύγων προσκόμισε την από 08/02/2019 βεβαίωση, η οποία εκδόθηκε βάσει των στοιχείων που τηρούνται στα μηχανογραφικά αρχεία που παρελήφθησαν από την τέως, κατόπιν απορρόφησης της τελευταίας από την ειδική διάδοχο, σύμφωνα με την απόφαση 10/1/10.05.2013 της επιτροπής μέτρων εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος. Σύμφωνα δε με την εν λόγω βεβαίωση

«.....αναφορικά με την ανάληψη ποσού 250.000,00€ από τον λογαριασμό όψεως της εταιρίας και κατάθεσης του ισόποσου των 250.000,00€ στον λογαριασμό ταμιευτηρίου με αρ. των κ.κ. 1., 2. και 3., κατόπιν ελέγχου, βεβαιώνουμε ότι η συναλλαγή αφορούσε τη χρέωση και πίστωση του ίδιου ποσού, η οποία δεν διενεργήθηκε συμψηφιστικά κατόπιν αιτήματος του πελάτη».

Επειδή, αναφορικά με τις κινήσεις των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών στις 29.12.2011, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./2018 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τις ελεγκτικές διαπιστώσεις του οποίου υιοθέτησε πλήρως η φορολογική αρχή στην από 27/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: «ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται στον έλεγχο ως προς την ταυτότητα του ποσού των 250.000,00€, τα οποία αναλαμβάνονται από τον λογαριασμό με αρ. και κατατίθενται στην συνέχεια στον λογαριασμό με αρ. της εταιρίας»

Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα, προκύπτει σαφώς ότι η υπό κρίση πίστωση των 250.000,00€ στον υπ' αρ. λογαριασμό ταμιευτηρίου, στις 04.01.2012, δεν δύναται να θεωρηθεί πρωτογενής κατάθεση για το έτος 2012, καθώς αποδεικνύεται ότι προέρχεται από προηγούμενη ανάληψη στις 29.12.2011 από τον ίδιο λογαριασμό. Συνεπώς δεν τίθεται, εν προκειμένω, θέμα εφαρμογής του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94, περί προσαύξησης περιουσίας αγνώστου πηγής ή αιτίας, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει η φορολογική αρχή.

Επειδή, η αρχική (πρωτογενής) πίστωση του ποσού των 250.000,00€ στον υπ' αρ. λογαριασμό ταμιευτηρίου με αρ. της έλαβε χώρα σε χρόνο προγενέστερο του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, με αποτέλεσμα η πίστωση στο έτος 2012 να θεωρείται δικαιολογημένη για το υπό κρίση διάστημα, χωρίς να θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στο προγενέστερο αυτό έτος (ΠΟΛ 1175/2017).

Επειδή, η μη ορθή λογιστική απεικόνιση του ποσού των 250.000,00€ στα βιβλία της δεν δύναται να άρει τον χαρακτήρα της εν λόγω «μεταφοράς χρημάτων», η οποία αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα παραστατικά της καθώς και από την από 08.02.2019 βεβαίωση

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής σε ότι αφορά την εφαρμογή του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94 στην πίστωση των 250.000,00€ στις 04.01.2012 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./22.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

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

Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Διαφορά φόρου	34.023,69€	0,00€	-34.023,69€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	17.011,85€	0,00€	-17.011,85€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	14.654,00€	0,00€	-14.654,00€
Εισφορά αλληλεγγύης	3.877,07€		-3.877,07€
Σύνολο φόρου για καταβολή	69.566,61€	0,00€	-69.566,61€

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.