



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 29/05/2019
Αριθμός απόφασης: 1386

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά των : α) με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012) και β) με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τέλους χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.**/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 23.233,35 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.294,50 €, πλέον προσαυξήσεων άρθρου 49 του ν. 4509/2017, ύψους 23.007,13 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **47.534,98 €** .

Με την υπ' αριθμ.**/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.390,00 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 278,00 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.303,82 €, πλέον πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ ύψους 260,76 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.232,58 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 31/12/2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου και Εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, που συντάχθηκαν δυνάμει της υπ' αρ.**/2018** εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε το οικονομικό έτος 2013 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 106.657,86€. Δεδομένου ότι οι ως άνω καταθέσεις διενεργήθηκαν σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς για τις οποίες δεν ήταν εφικτός ο εντοπισμός του πραγματικού δικαιούχου, έγινε επιμερισμός κατά ποσοστό 50%, ήτοι, προσαύξηση της περιουσίας από άγνωστη πηγή, σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, για το οικ. έτος 2013 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2012), ποσό ύψους 53.328,93 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των υπ' αρ**/2018** και**/2018** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου οικ. έτους 2013, αντίστοιχα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου βάσεως, αφού στηρίχτηκαν σε καταργημένες διατάξεις τόσο του ν.2238/1994, όσο και του επίσης καταργημένου ν. 2523/1997, το νέο δε νομικό πλαίσιο τόσο του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), όσο και του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) δεν θεσμοθετούν το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών ούτε περιλαμβάνουν ρυθμίσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ως στερούμενες νομίμου βάσεως, καθίστανται ακυρωτές. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού, επικαλείται την με αριθμ./2016 απόφαση του Σ.τ.Ε..

2. Άρνηση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων. Η ανωτέρω προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου στηρίζεται σε εσφαλμένη πραγματική βάση. Στηρίζεται ουσιαστικά στη διαφορά εισοδήματος, ήτοι, μετά από έλεγχο των τραπεζικών του λογαριασμών διακρίβώνει διαφορά εισοδήματος με βάση τις δηλώσεις εισοδήματος του και των κατατιθεμένων χρημάτων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Πλην όμως προβαίνει σε αυτήν την διακρίβωση ύστερα από πρόχειρη, επιδερμική και εσφαλμένη προσέγγιση του ελέγχου, καθότι παραλείπει να αξιολογήσει τα παρακάτω στοιχεία :

α)ότι κατά τους τελευταίους μήνες του 2011, όπως προκύπτει από τον αριθμ. λογαριασμό της, έκανε αναλήψεις συνολικού ποσού 215.000,00 ευρώ περίπου, ήτοι ανέλαβε την 7-9-2011 85.000,00, την 8-9-2011 100.000,00, την 13-9-2011 5.000,00, την 27-9-2011 13.000,00, την 2-11-2011 2.500,00, την 22-12-2011 και την 23-12-2011 8.500,00 ευρώ. Μέρος των χρημάτων αυτών που ακολούθως κατατέθηκαν τμηματικά στους ελεγχόμενους λογαριασμούς του για την κάλυψη υποχρεώσεών του, πλην όμως δεν αποτελούσαν αποκρυβέν εισόδημά του έτους 2012.

β) Την επιστροφή το έτος 2012 στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του και της του συνολικού ποσού των 116.908,19 ευρώ της ταμειακής διευκόλυνσης που είχε κάνει προγενέστερα στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «», χρήματα με τα οποία σε προγενέστερο του έτους 2012 διευκόλυνε αυτήν, η οποία και του τα επέστρεψε τμηματικά το έτος 2012, ήτοι 23.375,19 την 3-1-2012, 80.000,00 την 10-1-2012 και 13.353,00 ευρώ την 3-10-2012, πλην όμως δεν αποτελούν εισόδημά του για το έτος αυτό, όπως εσφαλμένα έκρινε η ΔΟΥ Βεροίας.

γ) Η ΔΟΥ Βεροίας χαρακτήρισε ως εισόδημά του το ποσό των 6.000,00 ευρώ, που κατατέθηκε στον λογαριασμό του στην, το οποίο ήταν χρηματικό ποσό που ανήκε στην ΕΙΚΕ (.....), το οποίο κατέθεσε και την 6.3.2012 στο λογαριασμό του ως ταμίας της ΕΙΚΕ και το οποίο στη συνέχεια ανέλαβε ακολούθως από το λογαριασμό την 13-6-2012 και προχώρησε σε κάλυψη δαπανών της ΕΙΚΕ. Σύμφωνα με τα παραπάνω σε κάθε περίπτωση η κατάθεση της 6-3-2012 στο λογαριασμό του ποσού των 6000,00 ευρώ από την ΕΙΚΕ, δεν αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημά του, καθώς δεν τον συνέδεε καμία άλλη σχέση με την ΕΙΚΕ, πλην της ιδιότητας του μέλους του διοικητικού συμβουλίου της Ένωσης αυτής και δη του ταμία αυτής.

Σύμφωνα με τα παραπάνω που επαρκώς προκύπτουν από όλα τα προσκομιζόμενα στη ΔΟΥ Βεροίας από αυτόν έγγραφα και παραστατικά της 24-12-2018, να μην βρέθηκαν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς του καταθέσεις υπέρτερες του δηλωθέντος εισοδήματος του για το έτος 2012, πλην όμως το τελευταίο δεν αρκεί και μόνο για να χαρακτηρισθούν αυτές ως αποκτηθέν και μη δηλωθέν από αυτόν

εισόδημα κατά το έτος αυτό. Καθώς δικαιολογείται απόλυτα η ύπαρξη του ποσού αυτού και η κατάθεση του συνολικά στους ελεγχόμενους λογαριασμούς του, ως εισόδημα των προηγούμενων ετών, σε κάθε περίπτωση του προηγούμενου έτους, καθώς προκύπτει από τα αντίγραφα των λογαριασμών ότι το ποσό που εκταμίευσε, υπερβαίνει κατά πολύ το ποσό των 106.000,00 ευρώ, που είναι κατατεθειμένο το έτος 2012 σε αυτούς. Περαιτέρω η επιστροφή της διευκόλυνσης του συνολικού ποσού των 116.908,19 ευρώ από τη εταιρεία του «.....» με την κατάθεση αυτού του ποσού στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν αποτελεί εισόδημα, καθώς αποτελεί επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσής του στην ως άνω εταιρεία.

3. Μη νόμιμη η επιβολή του τέλους Χαρτοσήμου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).**

Εν προκειμένω, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.4172/2013 ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72, για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός του, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση. Συγκεκριμένα κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του

προσφεύγοντος, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, ήτοι, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα (Δ' πηγή). Κατόπιν τούτου η φορολογική αρχή έκρινε την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος ανακριβή και διενήργησε νέα εκκαθάριση του φόρου, εκδίδοντας την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή, περαιτέρω, με τις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 49 του προσφάτως ψηφισθέντος Ν 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως εξής: «1. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογουμένου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων.»

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως αυτές προσδιορίζονται στην παράγραφο 2 ως άνω, εφαρμόζεται αναδρομικά το πρόστιμο που προβλέπεται από την ευνοϊκότερη για το φορολογούμενο διάταξη.

Αξίζει να σημειωθεί ότι υπό το προγενέστερο καθεστώς του Ν 2523/1997, ο πρόσθετος φόρος στη φορολογία εισοδήματος, ανερχόταν: (α) επί εκπρόθεσμης δήλωσης σε ποσοστό 1% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης (β) επί ανακριβούς δήλωσης σε ποσοστό 2% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας για κάθε μήνα καθυστέρησης και (γ) επί μη υποβολής δήλωσης σε ποσοστό 2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης, επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο φορολογούμενος, λόγω μη υποβολής δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης. Τα ποσοστά των προσθέτων φόρων μπορούσαν να ανέλθουν σε ποσοστό έως 120% σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, όπως οριοθετήθηκαν με τις διατάξεις του ν. 3943/2011. Εντούτοις, με την εισαγωγή του ΚΦΔ (Ν 4174/2013) τα πρόστιμα επανακαθορίστηκαν. Ενδεικτικά, οι ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, όπως ισχύουν τροποποιημένες με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν 4337/2015, προβλέπουν ότι: (α) το πρόστιμο επί ανακριβούς δήλωσης υπολογίζεται ανάλογα με το ποσό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και του φόρου κατόπιν διορθωτικού προσδιορισμού και υπόκειται σε πρόστιμο 10% επί του ποσού της διαφοράς από 5% έως 20%, σε πρόστιμο 25% εάν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει σε ποσοστό το 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και σε πρόστιμο 50%, εάν το ποσό της διαφοράς υπερβαίνει το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (β) το

πρόστιμο επί μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου είναι ίσο με ποσοστό 50% επί του ποσού που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, με το δεδομένο ότι σε χρήσεις έως 31.12.2013 το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης έχει ήδη αγγίξει το ανώτατο όριο του 120%, οι ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν πρόστιμα έως 50% επί του οφειλόμενου φόρου, προκρίνονται ως ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο.

Τέλος, όσον αφορά στην επικαλούμενη με αριθμ. 2402/2016 απόφαση του ΣΤΕ, σημειώνουμε ότι ανεπιτυχώς προβάλλεται, καθότι, αφορά σε άλλα νομικά και πραγματικά περιστατικά και δεν παράγει δεδικασμένο. Συγκεκριμένα η ως άνω απόφαση, διαπραγματεύεται αφενός, το ζήτημα της δυνατότητας ή μη διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, μέσω της συνεκτιμήσεως των λοιπών βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης με εκείνα που τηρούνται γι αυτήν σε άλλη επιχείρηση- και δη, σε επιχείρηση στην οποία η ελεγχόμενη αποθηκεύει τα προϊόντα της, και αφετέρου, την ερμηνεία της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως ως προς τους νόμους 2523/1997 και 3973/2011(σκέψη 11). Μάλιστα, όπως αποτυπώνεται, στη σκέψη 17 της ως άνω απόφασης, λόγω της σπουδαιότητας των ζητημάτων που αναφέρονται στο παραδεκτό και το βάσιμο των λόγων αναιρέσεως, η υπόθεση παραπέμφθηκε σε επταμελή σύνθεση του ως άνω δικαστηρίου. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι τα αναγραφόμενα σε εισαγωγικά της σκέψης 12, όπως προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αποτελούν αιτιάσεις της αναιρεσείουσας εταιρίας και όχι κρίση του συγκεκριμένου δικαστηρίου.

Συνεπώς για όλους τους ανωτέρω λόγους η ενδικοφανή προσφυγή απορρίπτεται ως αβάσιμη.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή στο άρθρο 23§2 του Ν. 4174/13 ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της....»

Επειδή, στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας, αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή η αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις 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. 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.2238/1994 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. 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.

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. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφό μας ».

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 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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: « 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 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.

Επειδή, με τη σκέψη 8 της απόφασης 884/2016 του Β' Τμήματος του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι: «Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) 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.), 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 ύπαρξής 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 ελλείπει 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. 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., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, 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. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου [4174/2013](#), η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η

συνήθως, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμει να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής : Ο προσφεύγων κατέθεσε ηλεκτρονικά τη με αριθμ./2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, στην οποία δήλωσε συνολικό εισόδημα ύψους 96.198,48 €. Από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων για τη χρήση 2012, διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, αρχικά, συνολικού ύψους 300.357,78 €. Στη συνέχεια επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./2018 αίτημα της φορολογικής αρχής προκειμένου να προσκομίσει δικαιολογητικά που να αιτιολογούν τις διαπιστωθείσες καταθέσεις, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε. Ακολουθώντας, στα πλαίσια του σημειώματος του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ο ελεγχόμενος κατέθεσε δικαιολογητικά για τις παρακάτω συναλλαγές:

α) ποσό ύψους **116.908,19 €**, το οποίο αφορά σε επιστροφές ποσών κατόπιν χορήγησης δανείου ύψους 139.000,00 € προς την εταιρεία «.....» Για το δάνειο αυτό διενεργήθηκαν εγγραφές στα βιβλία της ως άνω εταιρίας και αποδόθηκε από την εταιρεία τέλος χαρτοσήμου 1,2% ήτοι, ποσό 1.668,00 €.

β) ποσό ύψους **5.064,00 €** ως εισπραχθέντα μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτου, επί της οδού, στη, από την επιχείρηση

γ) ποσό ύψους **3.850,00 €**, ως εισπραχθέντα μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτου, επί της οδού, στη, ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου σε ποσοστό 33,33%.

δ) ποσό ύψους **18.853,52 €**, καταθέσεις δικαιούχων των οποίων είναι ο αδερφός του ελεγχόμενου με ΑΦΜ και συνδικαιούχος η σύζυγός του.

ε) ποσό ύψους **8.000,00 €**, που αφορά καταθέσεις επιταγών με αιτιολογία «.....
.....- ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ ακινήτου του επί της οδού στη

στ) ποσό ύψους **20.000,00 €**, που αφορά την πώληση προς την εταιρία «.....»
δύο οχημάτων.

ζ) ποσό ύψους **17.225,12 €**, το οποίο αφορά σε επιστροφές από το ΤΣΑΥ.

η) ποσό ύψους **1.573,80 €**, το οποίο αφορά σε τόκους από την

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 31/12/2018, έκθεση ελέγχου εισοδήματος, το συνολικό ποσό των καταθέσεων που δε δικαιολογήθηκε μετά το υπ. αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα από τον ελεγχόμενο για τη χρήση 2012, ανέρχεται στις **106.657,86€**. Δεδομένου ότι οι ως άνω καταθέσεις, διενεργήθηκαν σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς για τις οποίες δεν ήταν εφικτός ο εντοπισμός του πραγματικού δικαιούχου, έγινε επιμερισμός του, κατά ποσοστό 50%, ήτοι, ποσό ύψους 53.328,93 €.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε άλλα δικαιολογητικά αλλά παρείχε προφορικές εξηγήσεις αναφέροντας ότι συμμετέχει στο Δ.Σ. της Ε.Ι.Κ.Ε. και ότι τα ποσά αυτά αποτελούν κάλυψη εξόδων (οδοιπορικά, αποζημιώσεις κ.λπ.), για συμμετοχή στο Δ.Σ. Παρέλειψε όμως να προσκομίσει πέραν των αποδεικτικών κατάθεσης στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό του επιπλέον δικαιολογητικά και επιπρόσθετα να δηλώσει τα εισοδήματα αυτά στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση εισοδήματος για το οικ. Έτος 2013(χρήση 2012).

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του, ότι πραγματοποίησε κατά τη χρήση 2011, αναλήψεις συνολικού ποσού 215.000,00€, οι οποίες αποτέλεσαν κατά μέρος τη «δεξαμενή» για τμήμα των καταθέσεων που πραγματοποίησε εντός του 2012, αναπόδεικτα προβάλλεται, καθότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό, που σχετίζεται με τα γραμμάτια είσπραξης των επικαλούμενων αναλήψεων, ούτε και το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, για το χρονικό διάστημα από την ανάληψη του ποσού μέχρι το τέλος του 2011, έτσι ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο της επανακατάθεσης μέρους ή όλου του ποσού αυτού. Συνεπώς οι προβαλλόμενοι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής του Τέλους Χαρτοσήμου, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α` 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «1. *Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ*».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (131 Α') ορίζεται ότι "Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον διά την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου ...".

Επειδή, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 33 παρ. 1 και 40 παρ. 1β του Κώδικα Χαρτοσήμου, προκειμένου περί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, οι οποίοι προκύπτουν από εγγραφές στα τηρούμενα από τους συμβαλλόμενους βιβλία, κάθε ένας από τους συμβαλλόμενους είναι υπόχρεος, για την καταβολή ολόκληρου του ποσού του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου, λόγω της αλληλέγγυας ευθύνης όλων των συναλλασσόμενων, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου. Για την πληρωμή, όμως, του προστίμου η υποχρέωση είναι αυτοτελής, για κάθε έναν από τους παραβάτες. Εάν, δε, αυτός, που κατέβαλε το τέλος χαρτοσήμου, δεν είναι και ο πραγματικός οφειλέτης, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αυτός έχει δικαίωμα αναγωγής κατά των πραγματικών οφειλετών (Σ.τ.Ε. 2485/1966, 2486/1966)..2. Υπεύθυνοι, έναντι του Δημοσίου, για την απόδοση (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο. Ύστερα από τα παραπάνω, υπεύθυνοι, έναντι του Δημοσίου, για την πληρωμή (απόδοση) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο Ταμείο (Δ.Ο.Υ.) είναι: α. Οι ιδιώτες και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (εταιρείες, κ.λπ.), για το τέλος χαρτοσήμου, που οφείλεται στις μεταξύ τους καταρτιζόμενες συμβάσεις, για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση από τον Κ.Β.Σ. έκδοσης φορολογικών στοιχείων (π.χ. συμβάσεις δανείων, κ.λπ.). Υπεύθυνοι, έναντι του Δημοσίου, για την πληρωμή του τέλους αυτού είναι όλοι οι αναγραφόμενοι, ως συμβαλλόμενοι, στη σχετική σύμβαση. Πρακτική σημασία τούτου είναι, ότι, εάν γεννηθεί θέμα επιβολής τέλους χαρτοσήμου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί, κατά την κρίση του, και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 33 παρ. 1 και 40 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, να εκδώσει, στην περίπτωση αυτή, πράξη καταλογισμού είτε κατά πάντων των συμβαλλόμενων, είτε κατά τίνος μόνο εξ αυτών (Σ.τ.Ε. 99/1979, 1961/1979). Σημειώνεται, ότι, στην προκειμένη περίπτωση, το τέλος χαρτοσήμου θα καταβληθεί μία μόνο φορά. (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007, ΣΕΛ. 586 και 898-899).

Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2018, σχετική έκθεση ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και την από 18/05/2012 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου (1,2%). προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος του, παρείχε κατά τη χρήση 2012, δάνειο, ποσού 139.000,00€ προς την ως άνω εταιρία, και συνεπώς το οφειλόμενο χαρτόσημο με αντίστοιχο τέλος ΟΓΑ χαρτοσήμου για το δανεισμό αυτό είναι 2,4% αντί του δηλωθέντος 1,2%. Κατόπιν τούτου, ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, με τον προσδιορισμό της διαφοράς χαρτοσήμου να ανέρχεται στο ύψος των 1.390,00 €, την εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου στο ύψος των 278,00, τις προσαυξήσεις χαρτοσήμου ύψους 1.303,82 € και τις προσαυξήσεις στην εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου στο ύψος των 260,76 €, ήτοι, στο συνολικό ποσό 3.232,58 €, καθότι, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, κάθε ένας από τους συμβαλλόμενους είναι υπόχρεος, για την καταβολή ολόκληρου του ποσού του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου, λόγω της αλληλεγγύας ευθύνης όλων των συναλλασσόμενων, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμης επιβολής του τέλους χαρτοσήμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012)

ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	96.198,48	150.788,81	150.788,81	54.590,33
Κύριος φόρος	4.224,60	27.457,95	27.457,95	23.233,35
Τέλος χαρτοσήμου	1.074,72	1.074,72	1.074,72	-
ΟΓΑ χαρτοσήμου	214,94	214,94	214,94	-
Εισφορά αλληλεγγύης	4.737,05	6.031,55	6.031,55	1.294,50
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
προκαταβολή	16.553,36	16.553,36	16.553,36	-
Προσαυξήσεις άρθρου 49 ν. 4509/2017		23.007,13	23.007,13	23.007,13
Σύνολο φόρου - τελών	27.454,67	74.989,65	74.989,65	47.534,98

Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Χαρτοσήμου και Τελών
Χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Διαχ/στική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου με την παρούσα απόφαση	139.000,00	139.000,00	139.000,00	0.00
Χαρτόσημο	1.390,00	2.780,00	2.780,00	1.390,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	278,00	556,00	556,00	278,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής		1.303,82	1.303,82	1.303,82
Πρόσθετη Εισφορά ΟΓΑ		260,76	260,76	260,76
ΣΥΝΟΛΟ	1.668,00	4.900,58	4.900,58	3.232,58

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.