



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1418

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, της οποίας

ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/12/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. /23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 147.715,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 73.857,75 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 18.745,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **240.318,38 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 23/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /13-11-2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου, έγινε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2014-31/12/2014 και διαπιστώθηκε η ύπαρξη διαφορών μεταξύ των ποσών που συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σε σύγκριση με τα συνολικά ποσά των εσόδων του, όπως αυτά εμφανίζονται στις τραπεζικές κινήσεις των χρηματοοικονομικών προϊόντων στα οποία εμφανίζεται ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Για τις κινήσεις λογαριασμών για τις οποίες δεν προκύπτει σαφώς η πηγή και η αιτία προέλευσης ο έλεγχος κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα στις 27/02/2018 τη με αριθμ. πρωτ. /26-02-2018 Πρόσκληση - Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να δικαιολογήσει τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς για τη χρήση 2014, οι οποίες παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙ ΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ
577				3/1/2014 0:00	6.904,17	USD

578	.....	..... .....	..... .....	7/2/2014 0:00	6.904,50	USD
579	.....	..... .....	..... .....	19/3/2014 0:00	6.904,50	USD
580	.....	..... .....	..... .....	4/4/2014 0:00	6.904,50	USD
581	.....	..... .....	..... .....	6/5/2014 0:00	6.903,00	USD
582	.....	..... .....	..... .....	10/6/2014 0:00	6.903,00	USD
583	.....	..... .....	..... .....	3/7/2014 0:00	6.903,00	USD
584	.....	..... .....	..... .....	18/7/2014 0:00	394.415,32	EUR
585	.....	..... .....	..... .....	4/8/2014 0:00	6.903,00	USD
586	.....	..... .....	..... .....	14/8/2014 0:00	1.500,00	EUR

587	.....	..... .....	..... .....	4/9/2014 0:00	6.903,00	USD
588	.....	..... .....	..... .....	7/10/2014 0:00	6.903,00	USD
589	.....	..... .....	..... .....	6/11/2014 0:00	7.111,00	USD
590	.....	..... .....	..... .....	8/12/2014 0:00	7.111,00	USD

Οι ανωτέρω πρωτογενείς πιστώσεις (καταθέσεις) με α/α 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 585, 587, 588, 589 και 590 προέρχονται από εισερχόμενα εμβάσματα από τις Η.Π.Α. Σύμφωνα με την από 23/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, κατά τον έλεγχο της προγενέστερης χρήσης 01/01/2012-31/12/2012 εμφανίζονταν ανάλογες πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος (εισερχόμενα εμβάσματα από τις Η.Π.Α. με αιτιολογία), για τις οποίες είχαν ζητηθεί διευκρινίσεις. Τότε ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ. /13-09-2018 Υπόμνημά του είχε ισχυρισθεί ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν ενοίκιο στις Η.Π.Α. ήδη φορολογημένο στην πηγή, και συγκεκριμένα η πάγια αυτή καταβολή αποτελεί τακτικό του μηνιαίο έσοδο από μίσθωμα επαγγελματικού χώρου του οποίου είναι ιδιοκτήτης και βρίσκεται στις Η.Π.Α. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του είχε προσκομίσει Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης με την εταιρεία, από το οποίο προέκυπτε ότι ο προσφεύγων μισθώνει ακίνητο στην εταιρεία, και συγκεκριμένα κτίσμα μετά των λοιπών χώρων που βρίσκεται στην πόλη της για μισθωτική περίοδο δέκα (10) ετών από 01/09/2010 έως 31/08/2020, με ετήσιο μίσθωμα 76.000 \$ και αναπροσαρμογές του μισθίου ως κάτωθι:

Μισθωτικό έτος	Μηνιαίο Μίσθωμα USD \$	Ετήσιο Μίσθωμα USD \$
2010-2011	6.343	76.384
2011-2012	6.535	78.424

2012-2013	6.731	80.776
2013-2014	6.933	83.199
2014-2015	7.141	85.693
2015-2016	7.355	88.265
2016-2017	7.576	90.912
2017-2018	7.803	93.639
2018-2019	8.037	96.448
2019-2020	8.278	99.341

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν ενοίκια (μισθώματα) που του καταβάλει η εταιρεία, αφορούν μόνο τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αποτελούν εισόδημα από ακίνητα αλλοδαπής, πλην όμως ο προσφεύγων δε δήλωσε τα εισοδήματα αυτά στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως όφειλε, δεδομένου ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ότι αυτά τα εισοδήματα φορολογήθηκαν στις Η.Π.Α. σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α.

Οι υπόλοιπες πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες δεν προκύπτει σαφώς η πηγή και η αιτία προέλευσης, είτε ότι φορολογούνται με άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη, θεωρήθηκαν προσαύξηση του άρθρου 48 παρ. 1 και 3 του ν. 2238/1994.

Συνεπώς τα συνολικά ποσά πιστώσεων που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα έχουν συγκεντρωτικά ανά πηγή εισοδήματος ως κάτωθι:

Α) Προσαύξηση περιουσίας από αδιευκρίνιστες καταθέσεις συνολικού ποσού **395.915,32 ευρώ**, η οποία χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2014 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία προκύπτει ως εξής:

A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙ ΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
584				18/7/2014 0:00	394.415,32	394.415,32
586				14/8/2014 0:00	1.500,00	1.500,00
ΣΥΝΟΛΟ					395.915,32	395.915,32

Β) Εισόδημα από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή συνολικής αξίας **62.661,92 ευρώ**, το οποίο δε δηλώθηκε στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν, αν και ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του, το οποίο προκύπτει ως εξής:

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙ ΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΔΟΛΑΡΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ
577				3/1/2014 0:00	6.904,17	5.063,94
578				7/2/2014 0:00	6.904,50	5.086,56
579				19/3/2014 0:00	6.904,50	4.962,62
580				4/4/2014 0:00	6.904,50	5.039,78
581				6/5/2014 0:00	6.903,00	4.950,16
582				10/6/2014 0:00	6.903,00	5.095,59
583				3/7/2014 0:00	6.903,00	5.058,63
585				4/8/2014 0:00	6.903,00	5.143,05
587				4/9/2014 0:00	6.903,00	5.303,88

588	.....	..... .....	..... .....	7/10/2014 0:00	6.903,00	5.475,53
589	.....	..... .....	..... .....	6/11/2014 0:00	7.111,00	5.681,07
590	.....	..... .....	..... .....	8/12/2014 0:00	7.111,00	5.801,11
ΣΥΝΟΛΟ					83.257,67	62.661,92

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η υπ' αριθμ./23-12-2019 προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Τα επίμαχα ποσά των ενοικίων είναι ήδη φορολογημένα στις Η.Π.Α., αποτελούν δε εμβάσματα, κατά την παλαιά ορολογία «μη υποχρεωτικώς εκχωρητέα» και απαλλάσσονται πλήρως της φορολογίας στην Ελλάδα, αφού έχουν φορολογηθεί στη χώρα προέλευσής τους. Μάλιστα υπάρχει σχετικός ρητός όρος στο μισθωτήριο συμβόλαιο με τον ενοικιαστή, όπως αυτός καταβάλει το σύνολο της φορολογικής του υποχρέωσης στις Η.Π.Α. και του αποδίδει το καθαρό ποσό ανά μήνα. Είναι εμφανές, από τη σύγκριση του μισθώματος που αναγράφεται στο συμβόλαιο και των χαμηλότερων ποσών που του εμβάζονται, ότι η διαφορά κατατίθεται έναντι των φορολογικών του υποχρεώσεων στην πολιτεία της Ουάσινγκτον έναντι της φορολογικής του υποχρέωσης που πηγάζει από το ακίνητο αυτό. Αναφέρει επιπλέον ότι η άθροιση των ποσών από τη Δ.Ο.Υ. είναι εσφαλμένη και το ακαθάριστο εισόδημά του ήταν αυτό των 73.675 δολαρίων Η.Π.Α., από το οποίο βέβαια το καθαρό εισόδημά του είναι αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των φόρων που καταβλήθηκαν στις Η.Π.Α., όπως αποδεικνύεται από την προσκομιζόμενη φορολογική του δήλωση εκεί.

- Ανάμεσα στις τραπεζικές καταθέσεις που του καταλογίστηκαν ως προσαύξηση, υπάρχουν κάποιες που αφορούν κατασχέσεις που έχει κάνει σε βάρος οφειλετών πελατών του, χρήματα που αμέσως μετά την εκταμίευση από τους οφειλέτες, διένειμε στους πελάτες του που του είχαν δώσει σχετική εντολή είσπραξης, μάλιστα υπάρχουν εργολαβικά για τις συγκεκριμένες υποθέσεις, νομίμως και εμπροθέσμως κατατεθειμένα στη Δ.Ο.Υ. και εκδίδονταν πάντα νόμιμα παραστατικά για τις αμοιβές που εισέπραξε βάσει εργολαβικών. Συγκεκριμένα, σχετικά με την πίστωση α/α 584 ποσού 394.415.32 ευρώ, ισχυρίζεται ότι την 18/07/2014 εισέπραξε το εν λόγω ποσό μέσω της επιταγής με αριθμ. εκδόσεως, ως πληρεξούσιος του στη συνέχεια της αντιδικίας του με τον, το οποίο κατατέθηκε στον λογαριασμό στην

..... και σχεδόν αμέσως διανεμήθηκε μεταξύ της που εισέπραξε το ποσό των 280.000,00 ευρώ και του ίδιου του που εισέπραξε το υπόλοιπο με την οπισθογράφηση και είσπραξη τραπεζικής επιταγής 110.000,00 ευρώ, για αμφότερα εκδόθηκαν δύο τραπεζικές επιταγές εις διαταγή του που εν συνεχεία οπισθογράφησε και παρέδωσε στους ανωτέρω σε εκτέλεση της σχετικής εντολής. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τα κάτωθι:

- Ιδιωτικά συμφωνητικά εργολαβικού δίκης με την εταιρεία
- Αντίγραφο της με αριθμ. επιταγής εκδόσεως, ποσού 394.415,32 ευρώ και το με ημερομηνία 17/07/2014 συμφωνητικό – εξοφλητική απόδειξη – άρση κατασχέσεων που υπέγραψε ως πληρεξούσιος της εταιρείας
- Τη με αριθμ./2013 διαταγή πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θήβας και τη με αριθμ./2013 απόφαση Μονομελούς Πρωτοδικείου Θήβας.
- Τα με αριθμ. 1/03-01-2013, 2/09-01-2013 και 3/09-01-2013 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της δικηγορικής εταιρείας προς την εταιρεία, καθώς και τις υπ' αριθμ./26-10-2012 και/05-01-2013 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών της δικηγορικής εταιρείας προς την εταιρεία
- Τα με αριθμ./30-09-2013,/07-04-2014,/10-06-2014,/20-08-2014 και/02-09-2014 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της δικηγορικής εταιρείας προς την εταιρεία

A. Ως προς το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή

Επειδή, στις διατάξεις του **ν. 2548/1953** «Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου (Φ.Ε.Κ. 231/27-8-1953, τ.Α΄).» ορίζεται:

«Άρθρον VIII

Κάτοικος ή εταιρεία ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, κτώμενοι εκ πηγών κειμένων εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δικαιώματα εκ της λειτουργίας μεταλλείων, λατομείων ή άλλων φυσικών πόρων, ή ενοίκια εξ ακινήτων, δύναται να εκλέξη δι' οιονδήποτε έτος καθ' ο ταύτα υπόκεινται εις φορολογίαν όπως υποβληθή εις τον φόρον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους βάσει του καθαρού εισοδήματος, ως τούτο καθορίζεται, συμφώνως προς τους Νόμους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, ως αν ο τοιούτος κάτοικος ή εταιρεία διεξήγαν εμπόριον ή εργασίας εντός του τοιούτου ετέρου Κράτους δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως κατά το έτος καθ' ο ταύτα φορολογούνται.

.....

Άρθρον XVI

1) Αι διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως δεν δύνανται να ερμηνευθώσιν ως περιορίζουσαι καθ' οιονδήποτε τρόπον οιανδήποτε απαλλαγήν, μείωσιν, έκπτωσιν ή άλλην παραχώρησιν

επιτρεπόμενην υπό των νόμων ενός των συμβαλλομένων Κρατών κατά τον καθορισμόν των φόρων των επιβαλλομένων υπό του Κράτους τούτου.

2) Εις ας περιπτώσεις ήθελε προκύψει δυσχέρεια ή αμφιβολία ως προς την ερμηνείαν ή την εφαρμογήν της παρούσης συμβάσεως, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αναλάβουν να διακανονίσουν το ζήτημα δια κοινής συμφωνίας.

3) Οι πολίται ή υπήκοοι ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υπόκεινται, καθ' ον χρόνον διαμένουν εν τη ετέρα Συμβαλλόμενη Χώρα εις άλλους ή βαρύτερους φόρους από τους επιβαλλόμενους εις τους πολίτας ή υπηκόους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους τους κατοικούντας εν τω εδάφει του. Ο όρος «πολίτης» ή «υπήκοος», ως χρησιμοποιείται εν τω παρόντι άρθρω περιλαμβάνει πάντα τα νομικά πρόσωπα, εταιρείας προσώπων και συνεταιρισμούς (Associations) συνεστημένους ή λειτουργούντας κατά τους ισχύοντας νόμους των αντιστοίχων Συμβαλλομένων Κρατών. Εν τω παρόντι άρθρω δια του όρου «φόρος» νοούνται οι πάσης φύσεως και είδους φόροι είτε ούτοι τυγχάνουν εθνικοί, ομοσπονδιακοί, πολιτειακοί, επαρχιακοί ή δημοτικοί.»

Επειδή στο άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, εξάλλου στο με αριθμ. πρωτ. 1104429/2060/Α0012/21.12.2007 έγγραφο με θέμα “Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος που αποκτά κάτοικος Ελλάδας από εκμίσθωση ακινήτων που βρίσκονται στις ΗΠΑ.- Εφαρμογή της Σύμβασης Ελλάδας- Η.Π.Α. για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος (Ν.Δ. 2548/1953 - Φ.Ε.Κ.231/Α727.08.53 και Ν.Δ. 4383/1964-Φ.Ε.Κ.189/Α702.11.1964)” αναφέρεται:

«Α. Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου VIII της στο θέμα αναφερόμενης Σύμβασης, κάτοικος Ελλάδας, ο οποίος έχει εισόδημα από ακίνητα στις Η.Π.Α., έχει τη δυνατότητα να ζητήσει από τις

φορολογικές αρχές των Η.Π.Α. να φορολογηθεί με βάση το καθαρό εισόδημα που απεκόμισε από την εκμίσθωση των εν λόγω ακινήτων, όπως αυτό προσδιορίζεται από την εσωτερική νομοθεσία των Η.Π.Α.. Αυτό σημαίνει ότι, θα εκπέσουν από το ακαθάριστο εισόδημα όλες οι δαπάνες απόκτησής του, όπως αυτό προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία των Η.Π.Α.

2. Περαιτέρω, με ρητή διάταξη της παρ.1 του άρθρου XIV της προαναφερθείσας Σύμβασης, τα Συμβαλλόμενα Κράτη διαφύλαξαν το δικαίωμα της επιβολής φόρου επί του εισοδήματος των υπηκόων τους, κατοίκων τους κ.τ.λ. σύμφωνα με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει σε κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος.

3. Συνεπώς, ο κάτοικος της Ελλάδας για τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 του ν.2238/1994, φορολογείται στην Ελλάδα με βάση τον Ελληνικό Νόμο (Κ.Φ.Ε. - ν.2238/1994), για το συνολικό εισόδημά του που προκύπτει από κάθε κατηγορία στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή.

Εάν στο συνολικό αυτό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στις Η.Π.Α., για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στη χώρα αυτή, λαμβάνεται πρόνοια για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος αυτού.

Για το λόγο αυτό, με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου XVI της ίδιας Σύμβασης, παρέχεται η ευχέρεια της έκπτωσης από το φόρο που προκύπτει κατά το Ελληνικό Δίκαιο, του ποσού του φόρου που επιβλήθηκε στις Η.Π.Α. για το εισόδημα από ακίνητα που ευρίσκονται στις Η.Π.Α.. Το ποσό όμως αυτού του εκπιπτόμενου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Ελληνικού φόρου που επιβάλλεται στο εισόδημα αυτό. Η διάταξη αυτή εναρμονίζεται με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 9 του ν.2238/1994. Ως εκπιπτόμενος φόρος θεωρείται μόνον ο ομοσπονδιακός και όχι άλλος φόρος επιβαλλόμενος από άλλη αρχή (Πολιτεία - Δήμος - Κοινότητα) (σχετ. το Μ 3774πε/29.6.1987 έγγραφό μας).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 16 παρ. 2 του ν. 4174/2013:**

«2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1026/2014** με θέμα “Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Ν . 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Ν . 4174/2013” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούνται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.»

Επειδή, με βάση όλα τα παραπάνω, ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, είχε υποχρέωση να δηλώσει στην Ελλάδα το παγκόσμιο εισόδημά του, ακόμα και αυτό από ακίνητα που βρίσκονται στις Η.Π.Α. για το οποίο έχει τυχόν καταβληθεί φόρος στη χώρα αυτή, και να φορολογηθεί για αυτό, έχοντας τη δυνατότητα να εκπέσει από το φόρο που προκύπτει κατά το Ελληνικό Δίκαιο, του ποσού του φόρου που επιβλήθηκε στις Η.Π.Α. για το εισόδημα αυτό από ακίνητα. Ωστόσο ο προσφεύγων στη με αριθμ. καταχώρισης/28-08-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 δε δήλωσε τα εισοδήματα αυτά από ακίνητο αλλοδαπής, συνολικού ποσού 62.661,92 ευρώ, όπως προκύπτει από τα εισερχόμενα εμβάσματα από τις Η.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./26-02-2018 αίτημα για παροχή πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, αλλά ούτε και στο με αριθμ./30-09-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν. 4174/2013, το οποίο του κοινοποιήθηκε στις 07/10/2019 μαζί με τον με αριθμ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ότι φορολογήθηκαν αυτά τα ενοίκια στις Η.Π.Α., σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α. (άρθρο 9 ν. 4172/2013), ήτοι βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής των Η.Π.Α., από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα αυτά.

Επειδή ο προσφεύγων, στο στάδιο υποβολής της ενδικοφανούς προφυγής, προσκομίζει δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ενώπιον των Φορολογικών Αρχών των Η.Π.Α. Από το εν λόγω έγγραφο (το οποίο μάλιστα δε φέρει όλα απαραίτητα στοιχεία, ήτοι επισημείωση της Χάγης και επίσημη μετάφρασή στην Ελληνική γλώσσα), προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την εν λόγω δήλωση στις 04/02/2020, ήτοι **μετά την κοινοποίηση σε αυτόν της υπ' αριθμ./23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2014.** Συνεπώς ο ισχυρισμός του ότι τα εν λόγω εισοδήματα είχαν δηλωθεί και φορολογηθεί

στις Η.Π.Α. και απαραδέκτως η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών τον καλεί να ξαναπληρώσει φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β. Ως προς το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας

Επειδή στο άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

.....

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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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:

.....»

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

«Α. 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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...**

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της

ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

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

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση 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 μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών**, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 14 του ν. 4174/2013**:

«1. 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 στις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειριστatzμένα 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, εν προκειμένω, στις 27/02/2018 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών η με αριθμ. πρωτ./26-02-2018 Πρόσκληση - Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), προκειμένου αυτός να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, καθώς διαπιστώθηκε στη χρήση 2014 η ύπαρξη διαφορών μεταξύ των ποσών που συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του, σε σύγκριση με τα συνολικά ποσά των εσόδων του, όπως αυτά εμφανίζονται στις τραπεζικές κινήσεις των χρηματοοικονομικών προϊόντων στα οποία εμφανίζεται ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Επιπλέον στις 02/07/2019 η παραπάνω Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα το με αριθμ./02-07-2019 2ο Συμπληρωματικό Αίτημα για παροχή πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αναφέροντας ότι «Σας υπενθυμίζουμε ότι σας έχουμε κοινοποιήσει στις 27/02/2018 το με αριθ. πρωτ./26-02-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών για να μας παρέχετε διευκρινίσεις για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που είσαστε δικαιούχος ή συνδικαιούχος, στο οποίο περιλαμβάνονται οι περίοδοι από 01/01/2013 έως 31/12/2014, χωρίς ανταποκριθείτε έως την σύνταξη της παρούσης». Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις παραπάνω Προσκλήσεις - Αιτήματα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013, και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για τη δικαιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς για τη χρήση 2014. Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμ./30-09-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρα 28 και 62 Ν. 4174/2013), το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 07/10/2019, ωστόσο ούτε σε αυτό το στάδιο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην υποχρέωσή του να δικαιολογήσει τα επίδικα ποσά και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «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, τα στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων, προκειμένου να αιτιολογήσει τις πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του, δεν είναι ικανά και επαρκή να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του, καθώς δεν προκύπτει σε καμία περίπτωση από τα στοιχεία αυτά ότι το ποσό των

394.415,32 ευρώ που εισέπραξε στις 18/07/2014 διανεμήθηκε μεταξύ της (ποσό 280.000,00 ευρώ) και του ίδιου του εντολέα του (υπόλοιπο ποσό 110.000,00 ευρώ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (.....), ΑΦΜ

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	379,10	458.956,35	458.956,35	458.577,24
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	48,77	147.764,27	147.764,27	147.715,50
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		9,00	9,00	9,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1,80	1,80	1,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			73.857,75	73.857,75	73.857,75
Εισφορά Αλληλεγγύης			18.745,13	18.745,13	18.745,13
Τέλος Επιτηδεύματος					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		59,57	240.377,95	240.377,95	240.318,38

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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