



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/09/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1363

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
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), 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 Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
6. Την από 27/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά:
- α) της υπ' αριθ./30.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για το οικ. έτος 2014,
- β) της υπ' αριθ./30.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Τις υπ' αριθ./30.12.2019 και/30.12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014, φόρος ποσού 62.500,00€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 64.100,00€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.061,05€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 134.661,05€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 200.000,00€.

Με την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2014, φόρος ποσού 71.728,65€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 35.864,33€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.925,47€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 116.518,45€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 217.359,54€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./04.05.2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από τον έλεγχο των διαθέσιμων στοιχείων (δηλώσεων, τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ.), για το έτος 2013, διαπιστώθηκε η προσαύξηση περιουσίας από τη συμμετοχή του προσφεύγοντος στην αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της επιχείρησης «..... Ο.Ε.», συνολικού ποσού 200.000,00€, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994. Περαιτέρω, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), για το έτος 2014, οι παρακάτω πιστώσεις – καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και καταλογίστηκαν, ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Ποσό
1	Πειραιώς	.....	5/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.691,94
2	Πειραιώς	.....	7/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.683,51
3	Πειραιώς	.....	10/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.666,23
4	Πειραιώς	.....	14/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.647,77
5	Πειραιώς	.....	17/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.649,90
6	Πειραιώς	.....	26/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.642,72
7	Πειραιώς	.....	27/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.661,39
8	Πειραιώς	.....	4/3/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.631,61
9	Πειραιώς	.....	18/3/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.798,30
10	Πειραιώς	.....	22/4/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.546,36
11	Πειραιώς	.....	28/4/2014	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	108.217,30
12	Πειραιώς	.....	12/6/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.326,43
13	Πειραιώς	.....	4/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.428,61
14	Πειραιώς	.....	10/7/2014	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	29.403,12
15	Πειραιώς	.....	15/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.672,96
16	Πειραιώς	.....	24/7/2014	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	7.421,30
17	Πειραιώς	.....	12/9/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.781,61
18	Πειραιώς	.....	21/10/2014	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	23.488,48
19	Πειραιώς	.....	24/11/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ άρ. 21 §4 ν.4172/2013 έτους 2014					217.359,54

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον

ισχυρισμό ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία είναι εσφαλμένη. Οι φερόμενες από τον έλεγχο ως μη δικαιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις αιτιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα – κεφάλαια προηγούμενων ετών τα οποία ανέρχονται σε 48.868,00€ για τον ίδιο και 312.647,64€ για τη σύζυγό του πλέον του εμβάσματος στο εξωτερικό ποσού 392.094,00€, που ελέγχθηκε το 2013 και δεν διαπιστώθηκε κάτι επιλήψιμο και μέρος του οποίου έχει επανεισαχθεί. Ποσό 174.360,00 USD εισήχθη μέσω Τελωνείου, κατά το διάστημα που ήταν μόνιμος κάτοικος ΗΠΑ, με δελτία εισαγωγής συναλλάγματος και διακρατήθηκε εκτός τραπεζικού συστήματος ενώ ποσό 74.554,00 USD είχε αναληφθεί σε προγενέστερο χρόνο και επανακατατέθηκε στα υπό κρίση έτη.

Επειδή, με το 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, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...*».

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

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...*».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, ορίζεται ότι: «*Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων 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, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. 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. 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. 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. 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, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. 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 προσαύξησή της. 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. 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. 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.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα 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. 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, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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 δηλώσεών 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, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, 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. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο 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. Επομένως, 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, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, διαπίστωσε την προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, κατά το ποσό των 200.000,00€ και 217.359,54€, αντιστοίχως, σύμφωνα με τα άρθρα 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, λόγω συμμετοχής του στην αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» – Α.Φ.Μ.:, κατά το έτος 2013 και πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά το έτος 2014 αντίστοιχα, που δεν αιτιολογήθηκαν (επαρκώς), με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους είτε αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Ειδικότερα, για το

έτος 2014, η προσαύξηση περιουσίας προήλθε από πρωτογενείς πιστώσεις στους κάτωθι λογαριασμούς:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό
1	Πειραιώς	.....	5/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.691,94
2	Πειραιώς	.....	7/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.683,51
3	Πειραιώς	.....	10/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.666,23
4	Πειραιώς	.....	14/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.647,77
5	Πειραιώς	.....	17/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.649,90
6	Πειραιώς	.....	26/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.642,72
7	Πειραιώς	.....	27/2/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.661,39
8	Πειραιώς	.....	4/3/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.631,61
9	Πειραιώς	.....	18/3/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.798,30
10	Πειραιώς	.....	22/4/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.546,36
11	Πειραιώς	.....	28/4/2014	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	108.217,30
12	Πειραιώς	.....	12/6/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.326,43
13	Πειραιώς	.....	4/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.428,61
14	Πειραιώς	.....	10/7/2014	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	29.403,12
15	Πειραιώς	.....	15/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.672,96
16	Πειραιώς	.....	24/7/2014	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	7.421,30
17	Πειραιώς	.....	12/9/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.781,61
18	Πειραιώς	.....	21/10/2014	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	23.488,48
19	Πειραιώς	.....	24/11/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ άρ. 21 §4 ν.4172/2013 έτους 2014					217.359,54

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

Επειδή, ο προσφεύγων ουδένα ισχυρισμό προέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως προς την προσαύξηση της περιουσίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν.2238/1994, κατά το έτος 2013, ποσού 200.000,00€, λόγω συμμετοχής του στην αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» – Α.Φ.Μ.:

Επειδή, ως προς τις πρωτογενείς καταθέσεις με α/α 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 και 8, ποσού 5.000,00 USD έκαστη, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διενεργήθηκαν από τον ίδιο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφα των σχετικών τραπεζικών παραστατικών κατάθεσης. Η επίκληση και μόνον ότι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από καταθέσεις διαθέσιμου εισοδήματος προγενέστερων ετών, δίχως την προσκόμιση δικαιολογητικών δεν δύναται να αποτελέσει

αιτιολογημένη και στέρεη βάση απόδειξης της πηγής των καταθέσεων. Ο προσφεύγων, αν και επικαλείται εισαγωγή συναλλάγματος προηγούμενων ετών το οποίο δεν κατατέθηκε σε τραπεζικό ίδρυμα συνυποβάλλοντας τα μοναδικά δελτία δήλωσης εισαγόμενων μετρητών και αξιών, ωστόσο, δεν συνυποβάλλει εκτυπώσεις του συνόλου των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών (εσωτερικού και εξωτερικού) από τις οποίες να προκύπτουν τα υπόλοιπά τους, κατά την 31/12/2013, που σε συνδυασμό με τον προσκομισθέντα στη φορολογική αρχή πίνακα σχηματισθέντος διαθέσιμου κεφαλαίου (πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου) να διασταυρωθεί αφενός ότι το επικαλούμενο συνάλλαγμα ήταν διαθέσιμο εκτός τραπεζικού συστήματος, αφετέρου ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί νομίμως.

Περαιτέρω, για τις πρωτογενείς καταθέσεις με α/α 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 και 19, ποσών 2.500,00 USD, 5.000,00 USD, 150.000,00 USD, 5.000,00 USD, 3.300,00 USD, 40.000,00 USD, 5.000,00 USD, 10.000,00 USD, 5.000,00 USD, 30.000,00 USD και 1.000,00€, αντιστοίχως, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε για την πηγή, την προέλευση ή την αιτία των χρηματικών ποσών και την φορολόγησή τους ή τη νόμιμη απαλλαγή τους.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για προσαύξηση της περιουσίας του, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./27.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)

Διαφορά φόρου	62.500,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	64.100,00 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	8.061,05 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	134.661,05 €

**Υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
φορολογικού έτους 2014**

Διαφορά φόρου	71.728,65 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	35.864,33 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	8.925,47 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	116.518,45 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.