



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1494

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού και, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου τόκων αλλοδαπής προέλευσης οικ. έτους 2011

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με 31/12/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του υπ' αριθμ./2021 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 33.412,53 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 39.877,86 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 73.290,39 ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.991,16 ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου τόκων αλλοδαπής προέλευσης οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου τόκων ύψους 52,91 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 63,15 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 116,06 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και τόκων καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 19/11/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος Λόγος: Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, εισφοράς αλληλεγγύης και φόρου τόκων αλλοδαπής προέλευσης για τη χρήση 2010. Εν προκειμένω, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία καθώς ο λογαριασμός του, που τηρούσε στην αλλοδαπή, ήταν ήδη γνωστός στη φορολογική αρχή από την 15.7.2016, ήτοι εντός της αρχικής πενταετίας, εντός της οποίας το Δημόσιο μπορούσε να εκδώσει και να μου κοινοποιήσει τις οικείες καταλογιστικές πράξεις και ως εκ τούτου δεν αποτελεί νέο στοιχείο. Συγκεκριμένα, δήλωσε τον εν λόγω λογαριασμό, καθώς και τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχονταν από το λογαριασμό αυτόν και τον φόρο, που παρακρατήθηκε για τους εν λόγω τόκους στην Ελλάδα στους κωδικούς 669 και 677 αντίστοιχα της από 15.7.2016 φορολογικής δήλωσής του φορολογικού έτους 2015. Ως εκ τούτου, στην προκειμένη περίπτωση, δεν περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα, συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να παρατείνουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου από πέντε σε δέκα έτη.

Ενόψει των ανωτέρω διαλαμβανόμενων, στο μέτρο που, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, που θα καθιστούσαν δεκαετή, τη συνήθη πενταετή

παραγραφή, καθότι ο επίμαχος λογαριασμός του ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της αρχικής πενταετίας, ενώ για την ελεγχόμενη χρήση δεν είχε προβλεφθεί νόμιμη παράταση της παραγραφής, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι για τη χρήση 2010 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων παραγράφηκε την 31.12.2016 καθιστάμενων των εδώ προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εισφοράς αλληλεγγύης και προστίμου/φόρου τόκων αλλοδαπής προέλευσης οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) παράνομων και ακυρωτέων εξ' αυτού του λόγου.

2ος Λόγος: Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της φορολογικής αρχής, αίτημα για χορήγηση επιπλέον χρόνου προκειμένου να εντοπίσει σχετικά έγγραφα κατά το μέρος που αυτό θα καταστεί εφικτό λόγω της παρέλευσης τόσων ετών. Η απαίτηση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση εγγράφων τα οποία σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν ευκόλως προσβάσιμα ενόψει των συνθηκών πληροφοριακά στοιχεία συνιστά παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης και διασαλεύει κάθε έννοια ασφάλειας δικαίου. Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών εγγράφων (για παράδειγμα διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων) γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

3ος Λόγος: Η επίμαχη έκθεση και η προσβαλλόμενη πράξη φέρουν απολύτως πλημμελή αιτιολογία. Η φορολογική αρχή όλως αορίστως και αυθαιρέτως και χωρίς επαρκή, ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία απέρριψε τους ισχυρισμούς και τα επιχειρήματά του.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.11 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού

φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή στο άρθρο 84 παρ.4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1194/2017 με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ.2 του άρθρ.68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων στην παρ.4 της οποίας αναφέρεται ότι:

«4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής και αφετέρου διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά».

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«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 σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ ΠΟΛ.1095/2011, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι:

«... 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. ... 7) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9) Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.. 11) Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12) Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1175/2017 δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...».

Επειδή επίσης όπως έχει κριθεί και προσφάτως με την νομολογία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** 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 (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται:

- ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, εισφοράς αλληλεγγύης και φόρου τόκων αλλοδαπής προέλευσης για τη χρήση 2010 είναι παραγεγραμμένο καθώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία διότι ο λογαριασμός του, που τηρούσε στην αλλοδαπή, ήταν ήδη γνωστός στη φορολογική αρχή από την 15.7.2016, καθότι δήλωσε τον εν λόγω λογαριασμό, και τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχονταν από το λογαριασμό αυτόν και τον φόρο, που παρακρατήθηκε για τους εν λόγω τόκους στην Ελλάδα στους κωδικούς 669 και 677 αντίστοιχα της από 15.7.2016 φορολογικής δήλωσής του φορολογικού έτους 2015,
- Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης καθώς σε κάθε περίπτωση που υπάρχει αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης στοιχείων γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει (ΠΟΛ 1175/2017),

-Η επίμαχη έκθεση και η προσβαλλόμενη πράξη φέρουν απολύτως πλημμελή αιτιολογία. Η φορολογική αρχή όλως αορίστως και αυθαιρέτως και χωρίς επαρκή, ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία απέρριψε τους ισχυρισμούς και τα επιχειρήματά του.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (οικεία έκθεση ελέγχου και εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής) αιτία για τον έλεγχο του (κρινόμενου) οικονομικού έτους 2011 που διενεργήθηκε από την ελεγκτική αρχή υπήρξαν σχετικά ευρήματα που προκύψανε κατόπιν προηγούμενου ελέγχου του φορολογικού έτους 2014 που διενεργήθηκε επίσης από την ελεγκτική αρχή σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου. Στο έτος αυτό διαπιστώθηκε εισόδημα από πιστωτικούς τόκους του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή, το οποίο ο προσφεύγων δεν είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 που είχε υποβάλει και εν τέλει, στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ.9 του άρθρου 19 του ΚΦΕ όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση του με το άρθρο 397 του ν.4512/2018, συμπεριέλαβε με την υποβολή της από 16/11/2020 εκπρόθεσμης τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Τα ανωτέρω στοιχεία περί ύπαρξης τόκων αλλοδαπής προέλευσης προέκυψαν κατόπιν παραλαβής τους στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4493/2017 για την κύρωση της συμφωνίας FATCA, μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α., με την οποία ορίζονται θέματα της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών και περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αιτήματος της ελεγκτικής αρχής για την παροχή σχετικών πληροφοριών προς την Δ/νση Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ) –Τμήμα Ε' Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών της Α.Α.Δ.Ε. Κατόπιν γνωστοποίησης των εν λόγω στοιχείων από την ως άνω Δ/νση (απαντητικό έγγραφο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ Ε ΕΞ 17.06.2020), η ελεγκτική αρχή ερεύνησε τον χρόνο παραλαβής τους από την φορολογική Διοίκηση αποστέλλοντας το υπ' αριθμ. πρωτ......./2021 έγγραφο σε απάντηση του οποίου προέκυψε ότι, η παραλαβή των ανωτέρω στοιχείων που αφορούν τα έτη 2014 έως και 2017 πραγματοποιήθηκε τον μήνα Νοέμβριο του έτους 2018, (σχετικό απαντητικό έγγραφο υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΥΠΗΔΕΔ Ε ΕΞ 24/06/2021 Δ/νσης Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ) – Τμήμα Ε' Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών της Α.Α.Δ.Ε.). Κατόπιν των ανωτέρω ευθέως και σαφώς προκύπτει ότι για το κρινόμενο οικονομικό έτος 2011, οι σχετικές πληροφορίες περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Αρχής μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτουν στις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ.2 περ. ' α του ν.2238/1994 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994, δηλαδή έως την 31/12/2021 ως άλλωστε αναφέρεται και στην ΠΟΛ.1194/2017.

Εκ των ανωτέρω λόγων, η ελεγκτική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ./2020 σχετικό αίτημα για την αναζήτηση των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος στην ανωτέρω αναφερόμενη τράπεζα των Η.Π.Α., διαμέσου της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) – Τμήμα Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Α.Α.Δ.Ε. και διενήργησε τον σχετικό έλεγχο σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2021 εντολή ελέγχου κατόπιν παραλαβής τους σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021

ΕΜΠ/12.05.2021 απαντητικό έγγραφο της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) – Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Α.Α.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι τα στοιχεία του τραπεζικού του λογαριασμού ήταν ήδη γνωστά με την από 15.7.2016, υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Ωστόσο αφενός κατά τον χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015 δεν υπήρχε σχετικό νομικό πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών μεταξύ Ελλάδος και Η.Π.Α. αφετέρου ακόμα και αν υποθεθεί ότι πληροφορίες που αφορούσαν αποδόσεις των εν θέματι λογαριασμών στην αλλοδαπή είχαν αποτυπωθεί στη δήλωση του φορολογικού έτους 2015, ουδόλως από τα στοιχεία που αποτύπωναν τις πληροφορίες αυτές και εν προκειμένω προσκομίστηκαν (αντίγραφα τραπεζικών εγγράφων) προκύπτει ότι οι λογαριασμοί αυτοί είχαν δημιουργηθεί («ανοιχθεί») από τον προσφεύγοντα σε παρελθόντα από το 2015 έτος ώστε να αποδεικνύεται έστω και έμμεσα η ύπαρξη ανάλογων τραπεζικών αποταμιεύσεων και τυχόν φορολογητέου εισοδήματος. Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω και σύμφωνα με τα στοιχεία (αντίγραφα τραπεζικών εγγράφων) που προσκομίζει ο προσφεύγων και αφορούν την δήλωση του φορολογικού έτους 2015, προκύπτουν οι κάτωθι τηρούμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή:

.....,

.....,

..... και

.....

Οι ανωτέρω τραπεζικοί λογαριασμοί προκύπτει ότι δεν ταυτίζονται στο σύνολο τους με τους επεξεργασθέντες από τον έλεγχο τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε ο προσφεύγων κατά το έτος 2010, από τους οποίους μεταξύ άλλων προέκυψε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 αρθρ.48 ν.2238/1994 με πρωτογενή κατάθεση ποσού 100.000,00\$ την 01/04/2010 στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή, ο οποίος και δεν περιλαμβάνεται στα επικαλούμενα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά από τον προσφεύγοντα και εκ των πραγμάτων δεν θα μπορούσε να ανευρεθεί κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης του φορολογικού έτους 2015.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του περί παραγραφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ο προσφεύγων πέραν του ισχυρισμού της παραγραφής, ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές αμφισβητεί το πόρισμά του ελέγχου από την πλευρά του και δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο επικαλούμενος μόνο την αδυναμία προσκόμισης στοιχείων διότι ούτε ο ίδιος αλλά ούτε και η Τράπεζα είναι υποχρεωμένη να διατηρεί στοιχεία για 11 έτη πίσω. Ωστόσο αφενός από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν βεβαιώνεται από την ως άνω Τράπεζα η αντικειμενική αδυναμία να χορηγήσει στοιχεία ως σαφώς επισημαίνεται στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1175/2017, για το υπό κρίση φορολογικό έτος, αφετέρου ως έχει κριθεί και νομολογιακά ο προσφεύγων οφείλει να γνωρίζει και να αποδεικνύει την προέλευση σημαντικών ποσών που κατατίθενται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, πόσο μάλλον όταν δεν έχει δηλώσει ως όφειλε τα στοιχεία εισοδήματος που προκύπτουν από αυτούς κατά τον χρόνο που προβλέπονταν.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου τόκων αλλοδαπής προέλευσης οικ. έτους 2011

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

Οικονομικό έτος 2011

Διαφορά φόρου εισοδήματος	33.412,53
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	39.877,86
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	73.290,39

Ως η υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011

Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	2.991,16
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	2.991,16

Ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011

Διαφορά φόρου τόκων	52,91
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	63,15
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	116,06

Ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου τόκων αλλοδαπής προέλευσης οικ. έτους 2011

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.