



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/06/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 2417

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 **28/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμόν:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/02/2022 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 7.945,00 € πλέον προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 9.534,00 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 750,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **18.229,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 103.915,00 € πλέον προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 124.698,00 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 13.020,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **241.633,00 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 25/02/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός εντολής/2021). Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμόν/2021 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε το υπ' αριθμόν/..... Πληροφοριακό Δελτίο. Σύμφωνα με το τελευταίο, κατόπιν Εισαγγελικής Παραγγελίας, το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε έρευνα στις εταιρείες μεταφοράς χρημάτων (όχι τραπεζικά ιδρύματα) το χρονικό διάστημα 2012-2017, από την οποία προέκυψε ότι διαμέσου του ιδρύματος πληρωμών με την επωνυμία εστάλη μεγάλο πλήθος εμβασμάτων σε τρίτες χώρες. Για την ασφαλή ταυτοποίηση των αποστολών των εμβασμάτων ζητήθηκε η συνδρομή της ΓΓΔΕ-Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (Δ.ΥΠ.ΗΛ.Υ.)-Τμήμα Δ. Μεταξύ των προσώπων που απέστειλαν εμβάσματα στην αλλοδαπή μέσω του ανωτέρω ιδρύματος πληρωμών και για τα οποία κατέστη εφικτό να ταυτοποιηθούν μέσω του Α.Φ.Μ. τους, είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος απέστειλε τα κάτωθι ποσά ανά χρήση:

- 2012: **37.500,00 €**
- 2013: **325.500,00 €**

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων ουδέποτε έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, που σημαίνει πως δεν υφίστανται εισοδήματα ικανά να καλύψουν τα ποσά των ανωτέρω εξερχομένων εμβασμάτων, ο έλεγχος έκρινε πως αυτά τα ποσά, για τα οποία από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, στοιχειοθετούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος κατά τη διάταξη του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

2^{ος} λόγος: Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.

3^{ος} λόγος: Το βάρος της απόδειξης της τέλεσης το φέρει η Διοίκηση-Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας (6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ).

4^{ος} λόγος: Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Ν.4174/2013 «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994:

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

...

5.Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

...».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 και 2013, με αποτέλεσμα να επέρχεται επέκταση της περιόδου παραγραφής σε δεκαπέντε (15) έτη.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων στη φορολογία εισοδήματος για τις χρήσεις 2012 και 2013 παραγράφεται εντός των ημερολογιακών ετών 2028 και 2029 αντίστοιχα (τις συγκεκριμένες ημερομηνίες που συμπληρώνονται δεκαπέντε (15) έτη από την εκάστοτε προθεσμία υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για την κάθε διαχειριστική χρήση).

Επειδή εν προκειμένω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων σε κάθε περίπτωση προ των ως άνω ημερομηνιών παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο, 3^ο και 4^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 3 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τις κρινόμενες περιόδους, «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 με την ΠΟΛ 1175/2017 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων:

- προέβη σε αποστολές εμβασμάτων στην αλλοδαπή, γεγονός αναμφισβήτητο, με δεδομένη τη διασταύρωση των στοιχείων των αποστολέων εμβασμάτων από το ίδρυμα πληρωμών και την Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (Δ.ΥΠ.ΗΛ.Υ.)
- δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα κρινόμενα έτη ούτε και για προγενέστερα, ενώ παράλληλα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο διευκρίνισης και επαρκούς αιτιολόγησης των προαναφερθέντων χρηματικών ποσών.

Επειδή συνεπώς, συντρέχει η ανωτέρω περίπτωση της παντελούς έλλειψης στοιχείων για τη διαπίστωση του πραγματικού χρόνου προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να τυγχάνει ορθή η κατά τεκμήριο θεώρηση ως κρίσιμου χρόνου αυτού της διενέργειας των εμβασμάτων.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την **επικύρωση** των υπ' αριθμόν/2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικών χρήσεων 01/01/2012 - 31/12/2012 και 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

**A)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012**

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	7.945,00
Προσαυξήσεις λόγω μη υποβολής	9.534,00
Εισφορά αλληλεγγύης	750,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.229,00

**B)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013**

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	103.915,00
Προσαυξήσεις λόγω μη υποβολής	124.698,00
Εισφορά αλληλεγγύης	13.020,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	241.633,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.