



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 05.06.2019

Αριθμός απόφασης: 1928

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

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

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 5.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Τοπικής Κοινότητας, κατά της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012) καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθ. πρωτ. /2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 5.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, 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 με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος 20.054,94 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 19.729,09 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 1.831,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 42.593,85 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 20.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Σύρου, Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για την περίοδο από 1.01.2012-31.12.2014, δυνάμει της με αριθ. /2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις ύψους 60.298,20 ευρώ για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά που εμπεριέχονται σε αυτές φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου. Οι εν λόγω πιστώσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, λογίζονται δε και φορολογούνται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το σύνολο των καταθέσεων στους αναφερόμενους στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής τραπεζικούς λογαριασμούς είναι αιτιολογημένο και δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας. Σχετικά με την κατάθεση στην την 8.08.2012, ποσού 119.336,40 ευρώ, εσφαλμένα χαρακτηρίζεται ως πρωτογενής, προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει παραστατικά τα οποία αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τα ίδια κεφάλαια που επανατοποθετήθηκαν πολλαπλώς και διαδοχικώς (συνολικά ή σπαστά) σε επενδυτικά προγράμματα. Ειδικότερα, το χρηματικό ποσό που μεταφέρθηκε από την στην ανέρχονταν σε 120.000,00 ευρώ και όχι σε 119.336,40 ευρώ και ολόκληρο μεταφέρθηκε άπαξ την 13.07.2011 με τραπεζική επιταγή. Η κατάθεση αρχικά έγινε στον με αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του στην τότε και ήδη στον με αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της, έλαβε δε χώρα με παράδοση δια οπισθογραφήσεως εκ μέρους της συζύγου του της ισόποσης με

αριθ./2011 τραπεζικής επιταγής της Στις 18.07.2011 με εντολή της συζύγου του η πρώην προέβη στην αξιοποίηση των χρημάτων μέσω δύο επενδυτικών προγραμμάτων, ήτοι: α)στη με αριθ. προθεσμιακή κατάθεση εξάμηνης διάρκειας ποσού 60.000,00 ευρώ (μετά τους τόκους 61.352,40ευρώ) και β)στην με αριθ. επενδυτική συναλλαγή (αγορά άυλων τίτλων έκδοσης) εξάμηνης διάρκειας ποσού 60.000,00 ευρώ (καθαρό όφελος επένδυσης 303,60 ευρώ). Την επόμενη ημέρα της λήξης 19.01.2012, για το ποσό των 120.000,00 ευρώ που ήδη είχε αποδεσμευτεί στο λογαριασμό, γίνεται αρχικά χρέωση την 19.01.2012 με πρόωρη επιστροφή του (πίστωση) πριν την παρέλευση μηνός χωρίς απόδοση οικονομικού οφέλους λόγω ποινής. Στόχος της πρόωρης διακοπής ήταν η επωφελέστερη επανατοποθέτησή του την ίδια ημερομηνία 13.02.2012 ως ποσό 119.354,64 ευρώ (119.354,64-18,24=119.336,40), σε αγορά άυλων τίτλων έκδοσηςεξάμηνης διάρκειας με ημερομηνία λήξης 8.08.2012, με συνολικό όφελος επένδυσης 599,04 ευρώ. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει σχετικά παραστατικά.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013, σχετικά με το βάρος της απόδειξης: «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 με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζει τα κάτωθι αντίγραφα τραπεζικών συναλλαγών που αφορούν τον ίδιο και την σύζυγό του:

- Την με αριθ. επιταγή της με ημερομηνία έκδοσης 13.07.2011, ποσού 120.000,00 ευρώ σε διαταγή της συζύγου του
- Το από 13.07.2011 παραστατικό αγοράς της σχετικά με την αγορά της ως άνω επιταγής.
- Το από 13.07.2011 γραμμάτιο είσπραξης της ποσού 120.000,00 ευρώ.

- Το με αριθ. πράξης/2011 αντίγραφο γραμματίου είσπραξης της ποσού 60.000,00 ευρώ, με αριθ. προθεσμιακής (αριθ. λογ/σμού).
- Η με αριθ. λογ/σμού απόδειξη προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 60.000,00 ευρώ (τύπος προθεσμιακής κατ.), με απόδοση μικτών τόκων 1.502,66 ευρώ και φόρο τόκων 150,26 ευρώ.
- Το από 18.07.2011 αποδεικτικό συναλλαγής της ποσού 60.000,00 ευρώ, εξάμηνης διάρκειας (έκδοση).
- Η από 18.07.2011 εντολή επενδυτικής συναλλαγής (αγορά τίτλου) ποσού 60.000,00 ευρώ, εξάμηνης διάρκειας.
- Το από 13.02.2012 αποδεικτικό συναλλαγής αγοράς πιστοποιητικό κατάθεσης, πληρωτέας αξίας 119.354,64 ευρώ.
- Το από 13.02.2012 και με αριθ. πράξης 16086 ένταλμα πληρωμής της Εμπορικής τράπεζας ποσού 119.354,64 ευρώ.
- Το με αριθ. πράξης/2012 αντίγραφο γραμματίου είσπραξης της ποσού 119.354,64 ευρώ.
- Η με ημερομηνία 13.02.2012 εντολή επενδυτικής συναλλαγής, ονομαστικής αξίας επένδυσης 119.336,40 ευρώ, ονομαστικής αξίας στη λήξη 120.000,00 ευρώ.
- Εκτύπωση κινήσεων πελατειακού λογαριασμού της για το χρονικό διάστημα από 13.07.2011-21.12.2012.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. πρωτ. και ημερομηνία/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Σύρου και μετά την προσκόμιση των ανωτέρω στοιχείων που δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος μέχρι την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι βάσιμος και αποδεικτέος και προτείνεται η μερική αποδοχή του αιτήματός του.

Επειδή, μετά την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή είναι εμφανής η πηγή προέλευσης του χρηματικού ποσού που κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά προσαύξηση περιουσίας προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2238/1994, αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του και ως εκ τούτου γίνονται δεκτοί.

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 ύπαρξης 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. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την

συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, κατόπιν απόδειξης από τον προσφεύγοντα του «μεγάλου ποσού» σύμφωνα με τα ανωτέρω, το υπόλοιπο ποσό των 630,00 ευρώ δεν ζητείται να αιτιολογηθεί από τον προσφεύγοντα και δεν λογίζεται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 5.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Τοπικής Κοινότητας, και την ακύρωση της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012).

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

Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (α/α/2018)

Τελικό χρεωστικό ποσό 0,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.