



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.6.2024

Αριθμός απόφασης: 1845

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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

δ. 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».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3.Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου,οδός αρ., κατά:

α) της με αριθμό/18.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και

β) της με αριθμό/18.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 18.1.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Το με αριθμ...../07.06.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από 16.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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:

Α) Με την με αριθ./18.01.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 11.909,48€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 14.291,38 € λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 26.200,86 €..

Β) Με την με αριθ./18.01.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 1.637,96€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 1.965,55 € λόγω μη υποβολής δήλωσης, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 151,12 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.754,63 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 18.1.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συνετάγη κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθ./13.9.2023 εντολής ελέγχου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αιτία του ελέγχου υπήρξε το υπ' αρ. πρωτ.11-06-2023 πληροφοριακό Δελτίο που έλαβε η Υπηρεσία με θέμα: ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗΣ ΕΞΕΤΑΣΗΣ – ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΠΑΡΑΘΕΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. Το εν λόγω πληροφοριακό Δελτίο αφορά έρευνα του Τμήματος Αποτελεί έγγραφο με χαρακτήρα «ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟΥ». Σύμφωνα με την από 01/06/2023 Έκθεση Παράθεσης Οικονομικών

Στοιχείων, της, εντοπίστηκαν στον ελεγχόμενο, ποσά καταθέσεων τα οποία χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματική πηγή προέλευσης αυτών ή η αιτία καταβολής τους, με δεδομένο ότι δεν υποβλήθηκαν φορολογικές δηλώσεις για τα υπό κρίση έτη. Παράλληλα, η Οικονομική Αστυνομία διενήργησε έρευνα και στην εταιρεία με ΑΦΜ, με έδρα στον Αττικής επί της οδού και κύρια δραστηριότητα το, το χρονικό διάστημα 2008-2015. Όπως προκύπτει το ανωτέρω νομικό πρόσωπο στο οποίο βάσει του υποσυστήματος ΝΕΟ ΤΑΞΙΣ- είναι ο προσφεύγων, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τα έτη 2008 έως σήμερα.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε Έλεγχος Προσαύξησης Περιουσίας από Άγνωστη ή Μη Διαρκή ή Παράνομη Πηγή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, της με αριθμό ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 5-11-2015 με θέμα: Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και της ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα: Διευκρινίσεις για θέματα Ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Σε πρώτο στάδιο αποτυπώθηκαν από τον Έλεγχο οι Περιουσιακές Καταστάσεις του Ελεγχόμενου και οι μεταβολές.

Σε δεύτερο στάδιο το 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής διενήργησε Έλεγχο στα υπόλοιπα και στις κινήσεις πάσης φύσεως χρηματοοικονομικών προϊόντων/λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα κρίνόμενα έτη. Ο Έλεγχος διενεργήθηκε βάσει του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε. (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.).

Ο έλεγχος με το με αρ.πρωτ..... ΕΞ 2023/31-10-2023 αίτημα του αρ.14 του Ν.4987/2022, ζήτησε από τον ελεγχόμενο να παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις που βρέθηκαν στους τραπεζικούς και χρηματοοικονομικούς του λογαριασμούς ανά α/α συναλλαγής και ανά έτος, από τις οποίες θα προέκυπτε η πηγή και η αιτία των καταθέσεων, καθώς και ότι τα διακινήθέντα ποσά έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, προκειμένου να μην φορολογηθούν, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του αρ.48 ν.2238/1994 ως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Επίσης ζητήθηκαν πλήρη αντίγραφα των συμβολαίων αγοραπωλησίας ακίνητης περιουσίας αλλά και οι υποβληθείσες περιουσιακές καταστάσεις για τα έτη ελεγχόμενα έτη. Ωστόσο, αν και παρήλθε η σχετική προθεσμία του κοινοποιηθέντος σχετικού αιτήματος του Ελέγχου, και στη συνέχεια ακόμα και ο χρόνος παράτασης που αιτήθηκε και πήρε ο προσφεύγων, δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση από την πλευρά του στο σχετικό Αίτημα του Ελέγχου ούτε ως προς τις υπό διευκρίνηση καταθέσεις, ούτε ως προς την προσκόμιση συμβολαίων ακίνητης περιουσίας.

Ο Έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στη συνέχεια προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη του προσφεύγοντος με βάση τις διατάξεις του αρ. 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 (Γενικές Διατάξεις) και με βάση τις διατάξεις του αρ. 16 του ν.2238/1994, ως ίσχυε στις Ελεγχόμενες Χρήσεις. Με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για τα υπό κρίση έτη, λαμβάνονται υπόψη ως φορολογητέα ύλη τα μεγαλύτερα αποτελέσματα, ήτοι :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ	ΥΛΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ	ΥΛΗ	ΤΕΛΙΚΟ
-----------------	-------------	-----	-------------	-----	--------

	ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν.2238/1994	ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΤΟΥ Ν.2238/1994	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2010	47.193,85 ευρώ	3.000,00 ευρώ	47.193,85 ευρώ
2011	5.338,80 ευρώ	15.112,00 ευρώ	15.112,00 ευρώ

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθμό/19-12-2023 σημείωμα διαπιστώσεων του αρ. 28 ΚΦΔ, στο οποίο αναλυτικά αναφέρονται τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς και ο υπ' αρ./19-12-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και ο με αρ./19-12-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού Έτους 2012, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο νομοτύπως ηλεκτρονικά την 20-12-2023 προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου υποβάλλοντας εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους σχετικό υπόμνημα. Ο φορολογούμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω σημείωμα υπέβαλε ηλεκτρονικά το με αρ.πρωτ. ΕΙΣ...../09-01-2024 ΠΔ Υπόμνημά του, προβάλλοντας κατά βάση τον ισχυρισμό περί παραγραφής, τον οποίο ο έλεγχος απέρριψε και προσδιόρισε τα οριστικά αποτελέσματα των ελεγχόμενων περιόδων και προέβη στην έκδοση και ηλεκτρονική κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής.
- Το σύνολο των φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων αφορά σε κάθε περίπτωση σε ποσά, νομίμως και στο ακέραιο φορολογηθέντα, προέρχονται δε ως επί το πλείστον από εταιρείες συμφερόντων του, ως και από οικογενειακά εισοδήματα, κατά το συνήθως δε συμβαίνον στην εποχή εκείνη χρησιμοποιούνταν οι προσωπικοί λογαριασμοί (των πραγματικών δικαιούχων/νομίμων εκπροσώπων εταιρειών) για τις εταιρικές συναλλαγές.

Ο προσφεύγων σε συνέχεια της ενδικοφανούς προσφυγής του υπέβαλε το με αριθμ. πρωτοκόλλου/7.6.2024 υπόμνημα με το οποίο ως προς την αιτιολόγηση της προέλευσης των επίμαχων πιστώσεων για τα έτη 2010 και 2011 προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μέρος των πιστώσεων προέρχεται από είσπραξη μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην εταιρεία με την επωνυμία «.....». Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζεται ο δημοσιευμένος ισολογισμός της εταιρείας της 31.12.2007 (ΦΕΚ 9566/3-8-2009), ως και αντίγραφο του από 12.6.2007 πρακτικού της Έκτακτης Γ.Σ. της Εταιρείας.
- Μέρος των πιστώσεων αφορούν σε εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της εταιρείας συμφερόντων του, λόγω αδυναμίας χρησιμοποίησης των εταιρικών λογαριασμών της Εταιρείας υπό τον κίνδυνο επιβολής κατασχέσεως, δεδομένου ότι η τελευταία είχε φορολογικές οφειλές.

- Μέρος πιστώσεων επ' ουδενί δεν αφορούν σε ποσό προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, αλλά αφορούν σε είσπραξη ενοικίων όπως αποδεικνύεται αφ' ενός από την αιτιολογία κι αφ' ετέρου από τον επαναλαμβανόμενο χαρακτήρα αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 70 του ΚΦΔ (ν.4987/2022), ορίζεται ότι:
«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:
«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, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο: «3.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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α'30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994),ως εξής: «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 στην απόφαση **ΠΟΛ 1095/2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010», ορίζεται:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « 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.» 2. 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 εισοδήματός 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.

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 χρεώγραφα, (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.

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping,

πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

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 επαγγελματιών, 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 Κ.Φ.Ε.

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.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

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 Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.».

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 παρ. 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, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα «Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής:

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.

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.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017 , 884/2016 , 1897/2016).

4. 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 αναγκάων, 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).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.2. Υπενθυμίζεται ότι για τα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου ισχύει το άρθρο 44 του Ν.4141/2013 και τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1106/2014 εγκύκλιο.

5.3. Το υπερβάλλον τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου το οποίο διαπιστώνεται ως τέτοιο από τον έλεγχο και δηλώνεται από τον πωλητή με συμπληρωματικό συμβόλαιο ανεξάρτητα από τον χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι με την υποβολή του συμπληρωματικού συμβολαίου είναι γνωστή η πηγή προέλευσης και το υπερβάλλον τίμημα είτε έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί. Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και αν δεν συνταχθεί συμπληρωματικό συμβόλαιο, εφόσον από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν μη δηλωθέν τίμημα μεταβίβασης ακινήτου (όπως, ενδεικτικά, η ταυτόχρονη ή σχεδόν ταυτόχρονη με το συμβόλαιο μεταβίβαση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό του πωλητή από τον αγοραστή ή η ύπαρξη επιταγών). Κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση - ιδιοκατοίκηση ακινήτου σύμφωνα με τις παρ. 1 και παρ. 3 του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 , λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου ως οικοδομή, συμπεριλαμβανομένου του συνόλου των στεγασμένων επιφανειών και δεν λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα υψούν, το οικόπεδο ή το αγροτεμάχιο. (σχετ. το/Α0012/30.05.1994 έγγραφό μας).

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις

σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

6....».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ), 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 στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ), 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, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2010 και 2011, κατόπιν του διαβιβασθέντος στην αρμόδια ελεγκτική αρχή πληροφοριακού Δελτίου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, που αφορούσε σε έρευνα του τμήματος Προστασίας Οικονομίας σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν για τον προσφεύγοντα ποσά καταθέσεων τα οποία έχριζαν περαιτέρω διερεύνησης κι ως εκ τούτου εκδόθηκε η σχετική εντολή ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματική πηγή προέλευσης αυτών ή η αιτία καταβολής τους, με δεδομένο ότι δεν υποβλήθηκαν φορολογικές δηλώσεις για τα υπό κρίση έτη. Παράλληλα, η Οικονομική Αστυνομία διενήργησε έρευνα και στην εταιρεία με ΑΦΜ, με έδρα στον επί της οδού αρ. και κύρια δραστηριότητα το, το χρονικό διάστημα 2008-2015. Όπως προκύπτει το ανωτέρω νομικό πρόσωπο, στο οποίο και βάσει του υποσυστήματος ΝΕΟ ΤΑΞΙΣ- είναι ο προσφεύγων, δεν έχει επίσης υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τα έτη 2008 έως σήμερα.

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, που ελήφθησαν από το ειδικό λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) της Α.Α.Δ.Ε., διαπίστωσε πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες

αφενός δεν προέκυψε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, αφετέρου ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν η εντολή ελέγχου και η σχετική γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων με ευνοϊκές διατάξεις βάσει του ν.4512/2018 μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου, καθώς και η σχετική πρόσκληση του άρθ. 14 του ΚΦΔ περί προσκόμισης στοιχείων και παρότι ζητήθηκε και του δόθηκε παράταση, ο προσφεύγων τελικώς δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αιτιολογείται η προέλευση των τραπεζικών πιστώσεων .

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω πρωτογενείς πιστώσεις συνιστούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή παράνομη πηγή ή αιτία του άρθρ. 48§3 του ν. 2238/1994 και προσδιόρισε αυτή για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) στο ποσό των 47.193,85 € και για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) στο ποσό των 5.338,80€ ενώ επίσης για το οικονομικό έτος 2012 προσδιορίσθηκε και προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων. Στο πλαίσιο των διαπιστώσεων αυτών εκδόθηκαν οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών σε βάρος του προσφεύγοντος, οι οποίοι της γνωστοποιήθηκαν με το με αριθ./19-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε ηλεκτρονικά το με αριθ. πρωτ./09-01-2024 υπόμνημα έγγραφων εξηγήσεων προβάλλοντας λόγους παραγραφής, χωρίς να προσκομίσει περαιτέρω στοιχεία. Ο έλεγχος αφού καταρχήν αξιολόγησε το υπόμνημα, δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και προέβη στην έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το σε συνέχεια αυτής υποβληθέν και με αριθμ. πρωτοκόλλου/7.6.2024 υπόμνημά του ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κατά βάση ισχυρίζεται ότι:

- Ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής.
- Το σύνολο των φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων αφορά σε κάθε περίπτωση σε ποσά, νομίμως και στο ακέραιο φορολογηθέντα, προέρχονται δε ως επί το πλείστον από εταιρείες συμφερόντων του, κατά το συνήθως δε συμβαίνουν στην εποχή εκείνη χρησιμοποιούνταν οι προσωπικοί λογαριασμοί (των πραγματικών δικαιούχων/νομίμων εκπροσώπων εταιρειών) για τις εταιρικές συναλλαγές, ως και από οικογενειακά εισοδήματα,
- Μέρος των πιστώσεων ως επί το πλείστον, προέρχεται από είσπραξη μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην εταιρεία με την επωνυμία «.....». Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζεται ο δημοσιευμένος ισολογισμός της εταιρείας της 31.12.2007 (ΦΕΚ 9566/3-8-2009), ως και αντίγραφο του από 12.6.2007 πρακτικού της Έκτακτης Γ.Σ. της Εταιρείας
- Μέρος των πιστώσεων αφορούν σε εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της εταιρείας συμφερόντων του, λόγω αδυναμίας χρησιμοποίησης των εταιρικών λογαριασμών της Εταιρείας υπό τον κίνδυνο επιβολής κατασχέσεως, δεδομένου ότι η τελευταία είχε φορολογικές οφειλές.

- Μέρος πιστώσεων δεν αφορούν σε ποσό προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, αλλά από είσπραξη ενοικίων όπως αποδεικνύεται αφ' ενός από την αιτιολογία (.....) κι αφ' ετέρου από τον επαναλαμβανόμενο χαρακτήρα αυτών. Ειδικότερα αφορούν σε ενοίκιο που εισέπραττε για το οποίο δεν έχει κατορθώσει να συλλέξει στοιχεία.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

-Ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 (χρήσεις 2010 - 2011), συνεπώς σύμφωνα και με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, το Δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το σύνολο των φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων αφορά σε ποσά, νομίμως και στο ακέραιο φορολογηθέντα, που προέρχονται δε ως επί το πλείστον από εταιρείες συμφερόντων του, ως και από οικογενειακά εισοδήματα, πλην όμως όπως προαναφέρθηκε και στο ιστορικό της παρούσας, ούτε ο ίδιος ούτε και η εταιρεία συμφερόντων του με ΑΦΜ, με έδρα στον Αττικής επί της οδού αρ. και κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο καινούριων ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων, της οποίας ο ίδιος είναι έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κατά τα ελεγχόμενα έτη 2008-2013, αλλά και μέχρι σήμερα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

-Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι μέρος των επίμαχων πιστώσεων για τα έτη (χρήσεις) 2010 και 2011 ως επί το πλείστον, προέρχεται από είσπραξη μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» σημειώνεται ότι αφενός για τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις οι οποίες αποτελούν καταθέσεις μετρητών δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από την εν λόγω εταιρεία αφετέρου και από τον τελευταίο δημοσιευμένο ισολογισμό της εταιρείας της 31.12.2007 (ΦΕΚ 9566/3-8-2009), ως και το αντίγραφο του από 12.6.2007 πρακτικού της Έκτακτης Γ.Σ. της Εταιρείας με θέμα «.....» δεν προκύπτει καμία διανομή μερισμάτων. Σημειώνεται ότι η ως άνω εταιρεία δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν έχει μέχρι σήμερα δημοσιεύσει οικονομικές καταστάσεις μετά την 31.12.2007 ούτε και προκύπτει και η δημοσίευση σχετικού πρακτικού με το οποίο να αποφασίζεται σχετική διανομή μερισμάτων. Κατόπιν των ανωτέρω ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

- -Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι μέρος των πιστώσεων προέρχονται από εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της εταιρείας συμφερόντων του, λόγω αδυναμίας χρησιμοποίησης των εταιρικών λογαριασμών της Εταιρείας υπό τον κίνδυνο επιβολής κατασχέσεως, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν αποδεικνύεται καθόσον δεν προσκομίζονται σχετικά τιμολόγια ούτε άλλωστε το εν λόγω δύναται να επιβεβαιωθεί καθώς η ως άνω εταιρεία δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη. Ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ομοίως ως αναπόδεικτοι.

- Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι μέρος πιστώσεων δεν αφορούν σε ποσό προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, αλλά σε είσπραξη ενοικίου, για το οποίο δεν έχει κατορθώσει να συλλέξει στοιχεία, σημειώνεται ότι λόγω της μη προσκόμισης στοιχείων προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού, θα πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Επειδή πέραν των ανωτέρω, σημειώνεται ότι για το οικονομικό έτος 2012 τελικώς ο προσφεύγων φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994 ωστόσο και ενώ αμφισβητεί την εν λόγω πράξη, επί του οριστικού προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος βάσει των άρθρων 16 και 17 του ν.2238/1994, δεν επικαλείται κανένα ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ) : «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία με ημερομηνία θεώρησης 18-01-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των:

α) της με αριθμό/18.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και

β) της με αριθμό/18.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Οικονομικό έτος 2011

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	11.909,48
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	14.291,38
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	26.200,86

(ως η με αριθμό/18.01.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011)

Οικονομικό έτος 2012

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	1.637,96
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	1.965,55
Εισφορά αλληλεγγύης	151,12
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.754,63

(ως η με αριθμό /18.01.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012)

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

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.