



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 14/11/2017
Αριθμός απόφασης: 5867

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ. «.....»/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών – Τμήματος 1ου Τριμελούς επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06/04/2016 και με αριθμ. καταχώρησης ΠΡΦ«.....» προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της οδού «.....», κατά της υπ' αριθ. «.....»/29-02-2016 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η από 16/11/2015 και με αριθμό πρωτ. «.....» ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της από 16/09/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΙ 2017 ΕΜΠ/06-11-2017 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΞ 2017 ΕΜΠ/23-10-2017 εγγράφου της Υπηρεσίας μας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2015 και με αριθμ. καταχώρησης «.....» προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ΑΘΗΝΩΝ της «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθμ. «.....»/18-09-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 1.051.826,92 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.115.167,71 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.167.212,71 €.

Β) Με την υπ' αρ. «.....»/18-09-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 71.620,14 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 57.296,11 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 128.916,25 €.

Γ) Με την υπ' αρ. «.....»/18-09-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ειδική εισφορά ποσού 94.601,54€, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 96.493,57 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 191.095,11€.

Δ) Με την υπ' αρ. «.....»/18-09-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ειδική εισφορά ποσού 7.431,97€, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 5.945,58 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 13.377,55 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν από το πόρισμα της από 18/09/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 του Ν.3986/2011), για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. «.....» και «.....», κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. «.....»/05-05-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας μέσω αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό από καταθέσεις, για το οικον. έτος 2011 ποσού 2.355.113,42 ευρώ και για το οικον. έτος 2012 ποσού 176.138,73 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 ν. 3888/2010 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/2011.

Η προσφεύγουσα, με τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΙ 2017 ΕΜΠ/06-11-2017 υπόμνημα της επί του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΞ 2017 ΕΜΠ/23-10-2017 εγγράφου της Υπηρεσίας μας, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

1. Η χρηματική περιουσία της όπως καταγράφεται στην προσβαλλόμενη πράξη δεν προέκυψε το οικονομικό έτος 2011 και το οικονομικό έτος 2012 αλλά προϋπήρχε και είχε φορολογηθεί καθώς προέρχεται στο μεγαλύτερο μέρος της από τόκους και κεφαλαιοποιήσεις τόκων επί αρχικού κεφαλαίου που προήλθε από εκποίηση μεγάλης ακίνητης περιουσίας πριν από το 1980.
2. Τα ποσά που εμβάστηκαν στο εξωτερικό προέρχονται από συλλογή καταθέσεων, όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί μέσα στο χρόνο και ως επαρκές και γνωστό γεγονός, δεν προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία ώστε να θεωρείται προσαύξηση της περιουσίας της κατά την έννοια του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010 και μάλιστα των χρήσεων μέσα στις οποίες έγινε η μεταφορά. Άλλωστε οι συγκεκριμένες μεταφορές τα έτη 2010 και 2011 ως μεμονωμένες τραπεζικές συναλλαγές χωρίς την σύγκριση με την προηγούμενη πραγματική ταμειακή της κατάσταση δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να χαρακτηριστεί ως προσαύξηση της περιουσίας.
3. Το μεγαλύτερο μέρος της χρηματικής περιουσίας της προήλθε από δωρεά της γιαγιά της «..... » από το έτος 1979.
4. Ουδέποτε το ελληνικό δημόσιο το οποίο εισέπραττε για πολλά έτη φόρους από τους τόκους αυτούς, της ζήτησε είτε να τηρεί στοιχεία που αφορούσαν τις τραπεζικές καταθέσεις της και την επαύξηση τους είτε να δηλώνει ετήσια το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων της στις φορολογικές της δηλώσεις ώστε και το τραπεζικό σύστημα δηλαδή οι επί μέρους Τράπεζες να της δίνουν ετήσια στοιχεία για το σύνολο των καταθέσεων της προκειμένου να τα υποβάλλει σε οποιαδήποτε ελεγκτική αρχή.
5. Αιφνιδίως το έτος 2015, της ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή η αναζήτηση των στοιχείων αυτών, που ανατρέχουν σε βάθος χρόνου μεγαλύτερου των 20 ετών για την άμεση δικαιολόγηση εμβασμάτων, γεγονός που καθιστά τη θέση της προφανώς ιδιαίτερα δυσχερή για την ανεύρεση και την προσκόμιση τους. Επομένως δημιουργείται προφανή δικονομική ανισότητα σε βάρος της ως πολίτη και η επιβολή τεραστίων φόρων σε βάρος της συνιστά ευθεία προσβολή του δικαιώματος της ιδιοκτησίας της (άρθρο 17 του Συντάγματος).
6. Η φορολογική αρχή που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις ουδόλως αξιοποίησε την νόμιμη δυνατότητά της για έλεγχο του περιεχομένου των τραπεζικών καταθέσεων της και για έλεγχο της νομιμότητας του σχηματισμού των τραπεζικών καταθέσεων της πριν από το χρόνο αποστολής τους με εμβάσματα στο εξωτερικό, με την διατύπωση αιτήματος στις

τράπεζες, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να αποστέλλουν ηλεκτρονικά όλα τα σχετικά στοιχεία (βλ. ΔΕΦ ΑΘ 2828/2015).

7. Οι προσβαλλόμενες πράξεις μη νόμιμα στηρίζουν εξολοκλήρου το σκεπτικό τους και την αιτιολογία τους στη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 καθώς η αναφερόμενη διάταξη είναι ουσιαστική και όχι διαδικαστική και άρχισε να ισχύει από 30/09/2010 που δημοσιεύτηκε νόμος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 175^Α/30-09-2010). Επομένως η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο για την προσαύξηση της περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής και φορολογείται κάθε οικονομικό έτος μέσα στο οποίο επέρχεται τέτοια προσαύξηση (βλ. ΔΕΦ ΑΘ 2828/2015, ΔΕΦ ΑΘ 2829/2015 και ΔΕΦ ΑΘ 2885/2015).
8. Από τα στοιχεία που παρατίθενται στο σημείωμα του ελέγχου προκύπτει ότι ουδέποτε άσκησε οποιοδήποτε επάγγελμα ώστε η προσαύξηση περιουσίας της να προέρχεται από την απόκρυψη εισοδήματος κατά τα έτη 2010 και 2011 από την άσκηση επαγγέλματος. Είναι προφανές ότι τα ποσά των προαναφερόμενων εμβασμάτων δεν αποτελούν ετήσιο εισόδημα για τα έτη 2010 και 2011 ούτε είναι δυνατό να δημιουργηθεί παρόμοιο εισόδημα με άσκηση δραστηριότητας στα δύο συγκεκριμένα έτη χωρίς αυτό να γίνει φανερό, χωρίς να υπάρχουν δραστηριότητες εμπορικές ή άλλες, χωρίς να υπάρχουν συνεργάτες και χωρίς να γίνει αντιληπτό από τις ελεγκτικές αρχές αφού ένα παρόμοιο εισόδημα προϋπόθετε έναν αντίστοιχα τζίρο ή παράνομες και εγκληματικές πράξεις που δεν καταμαρτυρούνται.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει μεταξύ άλλων φωτοαντίγραφα βεβαιώσεων προθεσμιακών καταθέσεων της Εμπορικής Τράπεζας, της Τράπεζας Κύπρου του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου ετών 2002 – 2009, την από 14/09/2015 επιστολή της ALPHA BANK, φωτοαντίγραφα βεβαιώσεων απόδοσης από repos του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου κ.α..

Επειδή, δυνάμει της με αριθ. «..... »/05-05-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 έως 19 και 48§3 του ν.2238/1994 για τα οικον. έτη 2010, 2011 και 2012. Αιτία της ως άνω εντολής υπήρξε το γεγονός ότι η προσφεύγουσα τα έτη αυτά 2009, 2010 και 2011 μετέφερε στο εξωτερικό τα κατωτέρω χρηματικά ποσά (εμβάσματα) συνολικού ποσού **2.667.247,99 ευρώ:**

Χρήση 2009

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΠΟΣΑ ΕΥΡΩ	ΣΕ	ΧΩΡΑ	ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ
ALPHA	«..... ».	06/12/2009	311,00		ΜΕΓΑΛΗ	FTN RE

				ΒΡΕΤΑΝΙΑ	PAIRWAYS MANGEMENT
--	--	--	--	----------	-----------------------

Χρήση 2010

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΧΩΡΑ	ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ
ΚΥΠΡΟΥ	«..... »	02/03/2010	639.227,00	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΚΥΠΡΟΥ	«..... »	02/03/2010	169.800,72	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΚΥΠΡΟΥ	«..... »	02/03/2010	189.342,54	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΚΥΠΡΟΥ	«..... »	19/04/2010	339.177,00	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	«..... »	07/05/2010	796.859,20	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΚΥΠΡΟΥ	«..... »	11/05/2010	218.155,00	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΚΥΠΡΟΥ	«..... »	21/06/2010	134.155,73	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΣΥΝΟΛΟ			2.486.719,84		

Χρήση 2011

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΧΩΡΑ	ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ
ΚΥΠΡΟΥ	«..... »	17/05/2011	102.419,15	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	«..... »	30/05/2011	77.800,00	ΚΥΠΡΟΣ	«..... »
ΣΥΝΟΛΟ			180.219,15		

Επειδή, από τα στοιχεία που υπάρχουν στην υπηρεσία και από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 1998 - 2012, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για την κάλυψη των εμβασμάτων που μετέφερε στο εξωτερικό, η προσφεύγουσα μπορεί να επικαλεσθεί τα παρακάτω ποσά:

Οικονομικό έτος	Διαθέσιμο Εισόδημα
2009	114.042,45 €
2010	12.039,40 €
2011	5.833,57 €
2012	4.080,42 €

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων ποσού 2.355.113,42 ευρώ στη χρήση 2010 και ποσού 176.138,73 ευρώ στη χρήση 2011. Τα εν λόγω ποσά, σύμφωνα με το άρθρο 15§3 του ν.3888/2010, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια

από τις κατηγορίες Α΄ και Ζ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994, επί των οποίων ποσών υπολογίστηκε και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011.

Επειδή, σε συνέχεια των ως άνω διαπιστώσεων όπως αυτά καταγράφονται στην από 18/09/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε τις με αριθ. «.....» και «.....»/18-09-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τις με αριθ. «.....» και «.....»/18-09-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης, οικον. ετών 2011 και 2012.

Κατά της από 18/09/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθ. «.....»/16-11-2015 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητούσε την ακύρωσή της.

Με την αριθ. «.....»/29-02-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης μας απορρίφθηκε η ως άνω προσφυγή ως νομικά πλημμελής και ακυρωτέα λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του νόμου, επί της οποίας απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε εμπρόθεσμα την υπ' αριθμ. ΠΡΦ «.....»/06-04-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Κατόπιν, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, τμήμα 1ο τριμελές εξέδωσε επί της ως άνω προσφυγής την υπ' αριθμ. «.....»/2017 απόφασή του, σύμφωνα με την οποία:

«αναπέμπει την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας κατά των «.....» και «.....»/18-09-2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και των «.....» και «.....»/18-09-2015 2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, οικον. ετών 2011 και 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..»

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και στα πλαίσια επανεξέτασης της με αριθ. «.....»/16-11-2015 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα (μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου της) το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΞ 2017 ΕΜΠ/23-10-2017 έγγραφο με θέμα «ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων» σύμφωνα με το οποίο ζητήσαμε να μας προσκομίσει έως την **08/11/2017**, οποιοδήποτε πρόσθετο στοιχείο προκειμένου να αποδείξει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της. Ειδικότερα, ζητήσαμε: α) τις αναλυτικές κινήσεις των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών από 01/01/2000 ως την 31/12/2011 και β) τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 31/12/1999.

Επειδή, η προσφεύγουσα σε απάντηση του ως άνω εγγράφου κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΙ 2017 ΕΜΠ /06-11-2017 υπόμνημά της προβάλλοντας ισχυρισμούς παρόμοιους με την υπό κρίση προσφυγή και προσκομίζοντας μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

- Για το έτος 2009

1. Φωτοαντίγραφα τριών (3) αποδείξεων προθεσμιακών καταθέσεων της εμπορικής τράπεζας λήξεως την 02/07/2009.
2. Φωτοαντίγραφα οκτώ (8) βεβαιώσεων προθεσμιακών καταθέσεων της τράπεζας Κύπρου περιόδου από 04/04/2009 μέχρι την 21/07/2009.
3. Την από 14/09/2015 επιστολή της ALPHA BANK από την οποία προκύπτει ότι κατείχε 11 τραπεζικούς λογαριασμούς οι οποίοι την 31/12/2009 εμφάνιζαν συνολικό υπόλοιπο 384.632,95€.

➤ Για τα έτη 2008 -2002

Φωτοαντίγραφα βεβαιώσεων προθεσμιακών καταθέσεων της τράπεζας Κύπρου, της Εμπορικής Τράπεζας, του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, φωτοαντίγραφα βεβαιώσεων απόδοσης από repos του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, το από 28/12/2008 statements της Εμπορικής Τράπεζας, αποσπασματικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της τράπεζας Κύπρου, αντίγραφα γραμματίων είσπραξης της Εμπορικής Τράπεζας, την από 14/09/2015 επιστολή της ALPHA BANK κ.α.

Ως προς τον 7^ο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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 τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«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. ..., 5. ..., 6. ...,

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. ...

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, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψη 15 και 21β) ΣτΕ αναφέρει: «Ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.».

Επομένως, έχει κριθεί και νομολογιακά από το Ανώτατο Δικαστήριο της χώρας ότι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής της ως άνω διάταξης μόνο για προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία (30/09/2010) και εφεξής είναι αβάσιμος.

Ως προς τους 4°, 5° και 6° ισχυρισμούς

Επειδή, επιπρόσθετα, υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψη 8 και 9) ΣτΕ αναφέρει: «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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του

οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως

αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.... Επειδή, 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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, εν προκειμένω, ήδη με το με αριθ. πρωτ. «.....»/08-05-2014 αίτημα παροχής πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έχει ζητηθεί από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία των εμβασμάτων καθώς και οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο προκύπτει ότι τα ποσά των εμβασμάτων έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.

Επομένως, η προσφεύγουσα είχε στη διάθεση της μέχρι σήμερα πάνω από τρία έτη για την συλλογή και την προσκόμιση στη φορολογική αρχή των απαραίτητων στοιχείων που της έχουν ζητηθεί (κινήσεις / υπόλοιπα τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών, βεβαιώσεις τόκων κτλ).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της ότι αιφνιδίως της ζητήθηκαν στοιχεία τα οποία ήταν αδύνατον να τα προσκομίσει και επομένως δημιουργείται προφανή δικονομική ανισότητα σε βάρος της είναι αβάσιμος.

Επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΣτΕ είναι σύνηθες η υποχρέωση ανταπόδειξης και αιτιολόγησης της εκάστοτε «αγνώστου πηγής» κατάθεσης να ανήκει στο φορολογούμενο και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Ως προς τους 1^ο, 2^ο, 3^ο και 8^ο ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 12 και 18 της **ΠΟΛ. 1033/21-02-2013** με θέμα: «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

«1. Επικαλούμενα έτη για την ανάλωση κεφαλαίου.

Όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1087172/1642/A0012/25.10.2005 έγγραφο της Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, τα έτη που επικαλείται ο φορολογούμενος για ανάλωση κεφαλαίου, πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Τα παραπάνω δεν ισχύουν κατά τα έτη που ο φορολογούμενος αποδεδειγμένα δεν ήταν υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, βάσει των κείμενων διατάξεων.

12. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999.

Γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999, εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) και εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Στην ηλεκτρονική εφαρμογή συμπληρώνεται το πεδίο "Αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο" στο οικον. έτος 2000, με το ποσό αυτό. Στην περίπτωση που ο δικαιούχος χρησιμοποιήσει χρηματικά διαθέσιμα που υπήρχαν σε πιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999, δε μπορεί να επικαλεσθεί και ανάλωση προηγούμενων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3 και 6 της **ΠΟΛ. 1228/15-10-2014** με θέμα: «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

«1. Κάλυψη εμβασμάτων με χρηματικά ποσά που υπήρχαν στην κατοχή του φορολογούμενου έως και την τελευταία ημέρα του τελευταίου παραγεγραμμένου έτους.

Με την εγκύκλιο διαταγή [ΠΟΛ.1033/21.2.2013](#) διευκρινίσθηκε ότι για την κάλυψη του εμβάσματος γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999 (τελευταίο παραγεγραμμένο έτος), εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) και εφόσον έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Στην έννοια των χρηματικών ποσών περιλαμβάνονται, εκτός από τις καταθέσεις, και τα επενδυτικά προϊόντα γενικά (ομόλογα, μετοχές, *geros*, αμοιβαία κεφάλαια κλπ) για τα οποία προκύπτει από σχετικά αποδεικτικά στοιχεία ότι ήταν διαθέσιμα στο τέλος του έτους 1999 και εκποιήθηκαν-ρευστοποιήθηκαν σε χρόνο προγενέστερο της μεταφοράς χρηματικού ποσού στο εξωτερικό με έμβασμα (σχετ. παρ. 15 της [ΠΟΛ.1033/21.2.2013](#)).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι το μεγαλύτερο μέρος της χρηματικής της περιουσίας προήλθε από δωρεά της γιαγιάς της ήδη από το έτος 1979 είτε από εκποίηση της ακίνητης περιουσίας της ήδη από το 1980 , πλην όμως δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της (συμβολαιογραφικές πράξεις, κινήσεις, υπόλοιπα τραπεζών την 31/12/1999).

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΙ 2017 ΕΜΠ/06-11-2017 υπόμνημά της, επί του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΞ 2017 ΕΜΠ/23-10-2017 εγγράφου της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει, αν και της ζητήθηκε, αντίγραφο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της

από τους οποίους πραγματοποιήθηκαν τα υπό κρίση εμβάσματα στο εξωτερικό για τα υπό έλεγχο έτη 2010 – 2011.Επομένως, δεν μπορεί να ελεγχθεί εάν υπήρχαν ή όχι πιστώσεις και τι ύψους τα επίμαχα έτη 2010 και 2011.

Ως εκ τούτου , ο ισχυρισμός της ότι η χρηματική της περιουσία δεν προέκυψε τα έτη αυτά αλλά προϋπήρχε παραμένει αναπόδεικτος.

Επειδή, επιπροσθέτως, και ο ισχυρισμός της ότι τα ποσά των εμβασμάτων προέρχονται από διαθέσιμα που είχε σε τραπεζικούς λογαριασμούς ήδη από το 2009 δεν αποδεικνύεται επαρκώς καθώς:

α) τα τρία (3) προσκομισθέντα αντίγραφα αποδείξεων καταθέσεων επί προθεσμία της Εμπορικής Τράπεζας έχουν ημερομηνία λήξεως 02/07/2009 και για το διάστημα από 02/07/2009 έως 31/12/2009 **δεν προσκομίζεται** κάποια άλλη κίνηση των προθεσμιακών αυτών λογαριασμών.

β) τα οκτώ (8) προσκομισθέντα αντίγραφα βεβαιώσεων προθεσμιακών καταθέσεων της Τράπεζας Κύπρου αφορούν το διάστημα από 2/04/2009 έως 21/10/2009 και για το διάστημα από 21/10/2009 έως 31/12/2009 **δεν προσκομίζεται** κάποια άλλη κίνηση των προθεσμιακών αυτών λογαριασμών και

γ) από την από 14/09/2015 βεβαίωση της ALPHA BANK προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τηρούσε 11 τραπεζικούς λογαριασμούς το συνολικό υπόλοιπο των οποίων την 31/12/2009 ανερχόταν στο ποσό των 384.632,95 ευρώ.

Επομένως, μόνο το ως άνω ποσό αποδεικνύεται ότι είχε στη κατοχή της η προσφεύγουσα την 31/12/2009, ποσό που όμως υπολείπεται των ποσών που μετέφερε στο εξωτερικό την επόμενη χρήση (2.486.717,84 ευρώ).

Επειδή, η ίδια η προσφεύγουσα επικαλείται στην υπό κρίση προσφυγή της ότι προέβαινε σε μεταφορές χρηματικών ποσών από την μία τράπεζα στην άλλη ανάλογα με το ποια τράπεζα της προσέφερε τα πιο ανταγωνιστικά επιτόκια.

Επειδή, τα προσκομισθέντα στοιχεία / αποδείξεις δεν είναι επαρκή και ικανοποιητικά για να αποτυπωθεί η προέλευση και η πορεία του χρήματος καθώς η πληροφόρηση που προκύπτει από αυτά είναι ελλιπής, αποσπασματική και με σημαντικά χρονικά κενά.

Επειδή, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψη 17) ΣτΕ αναφέρει: «οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία (προκύπτει ότι) εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, δεδομένου ότι από το χρονικό αυτό σημείο γεννάται η ισόποση (άγνωστης προέλευσης) προσαύξηση της περιουσίας του και η αντίστοιχη φοροδοτική του ικανότητα, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κατά τα

βασίμως προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα και από τους παρεμβάντες, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση. Κρίσιμος είναι είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά 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, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματός του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων 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.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/09/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης, επί της οποίας εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες** ορθά ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έκρινε ότι η αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων ποσού 2.355.113,42 ευρώ στη χρήση 2010 και ποσού 176.138,73 ευρώ στη χρήση 2011 αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 ν. 3888/2010 και εξέδωσε τις προσαλλόμενες πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2015** και με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ** «.....», όπως μας αναπέμφθηκε με την αριθ. «.....»/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήματος 1ου Τριμελούς).

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

Οικονομικό έτος 2011 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010)

Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	1.051.826,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.115.167,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.167.212,71 €

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης (άρθρο 29 το υν. 3986/2011)

Διαφορά φόρου	94.601,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	96.493,57 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	191.095,11 €

Οικονομικό έτος 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011)

Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	71.620,14 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	57.296,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	128.916,25 €

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης (άρθρο 29 το υν. 3986/2011)

Διαφορά φόρου	7.431,97 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.945,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.377,55 €

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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 με υποχρέωση