

Από το αρχείο του συναδέλφου Παντελούκα Παναγιώτη, δικηγόρου παρ' Αρείω Πάγω και μέλους ΔΣΑ

**ΣΤΕ 198/2023**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΕΜΜΕΣΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΥΠΑΡΞΗΣ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ - ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΕΛΕΥΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ – ΒΑΡΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ.** Κρίσιμος ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού ή καθενός από τα τμήματά του στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε έμβασμα. Το βάρος απόδειξης του χρόνου αυτού φέρει, κατ' αρχήν, η φορολογική Διοίκηση. Εν προκειμένω, συνάγεται έμμεση, πλην σαφής, ερμηνευτική κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου ότι σε περίπτωση, όπως η επίδικη, το ποσό του τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα στο εξωτερικό φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία έλαβε χώρα η αποστολή του εμβάσματος, κρίση η οποία δεν είναι νόμιμη. Δέχεται εν μέρει αναίρεση **[48 παρ. 3 ν. 2238/1994]**.

Αριθμός 198/2023

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 19 Μαΐου 2021, με την εξής σύνθεση: ....., Σύμβουλος της Επικράτειας, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, ....., ....., Σύμβουλοι, ....., ....., Πάρεδροι. Γραμματέας η .....

Για να δικάσει την από 17 Δεκεμβρίου 2015 αίτηση: της .... (...) .... (...) του ....., κατοίκου .... Αττικής (...), η οποία παρέστη με τους δικηγόρους: α) ... (Α.Μ. ... Δ.Σ. ....) και β) .... (Α.Μ. ....), που τους διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο, κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τη ....., Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία κατέθεσε δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4509/2017, περί μη εμφανίσεώς της.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. .../2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου .....

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τους πληρεξούσιους της αναιρεσείουσας, οι οποίοι ανέπτυξαν και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησαν να γίνει δεκτή η αίτηση.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

**Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα**

**Σκέφθηκε κατά τον Νόμο**

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αιτήσεως έχει κατατεθεί το νόμιμο παράβολο (12542/17.12.2015 διπλότυπο είσπραξης τύπου Α' σειράς Θ 0418921 Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών).

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 1899/2015 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά της σιωπηρής απόρριψης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκήσει

κατά οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), και ειδικότερα: α) κατά της .../22.05.2014 πράξεως, με την οποία της είχε επιβληθεί, για το οικονομικό έτος 2011, φόρος εισοδήματος, ποσού 17,83 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς υποβολής δηλώσεως, ποσού 13,91 ευρώ, και συνολικά (με τις λοιπές επιβαρύνσεις) το ποσό των 241,10 ευρώ και β) κατά της .../22.05.2014 πράξεως, με την οποία της είχε επιβληθεί, για το οικονομικό έτος 2012, κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 157.286,75 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δηλώσεως, ποσού 75.497,64 ευρώ και συνολικά (με τις λοιπές επιβαρύνσεις), το ποσό των 255.102,79 ευρώ.

3. Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) και, ακολούθως, η παράγραφος 3 συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240), για το παραδεκτό αιτήσεως αναιρέσεως απαιτείται σωρευτικώς η συνδρομή των προϋποθέσεων τόσο της παραγράφου 3 του, κατά τα ως άνω, τροποποιηθέντος άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όσο και του προβλεπόμενου στην παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου ελάχιστου ποσού της διαφοράς. Ειδικότερα, αν πρόκειται για διαφορά με χρηματικό αντικείμενο τουλάχιστον 40.000 ευρώ, για το παραδεκτό της αιτήσεως αναιρέσεως απαιτείται η προβολή ισχυρισμών με το περιεχόμενο που επιβάλλουν οι διατάξεις της παραγράφου 3, βαρύνεται δηλαδή ο αναιρεσείων στην περίπτωση αυτή, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αιτήσεως του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς, που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο, ότι με καθέναν από τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως τίθεται συγκεκριμένο νομικό ζήτημα, δηλαδή ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, το οποίο είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου, και ότι ως προς το ζήτημα αυτό είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου Επικράτειας είτε υπάρχει αντίθεση της προσβαλλόμενης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 1328-1331/2020, 1365/2017 επταμ., 2598/2015 επταμ., 4163/2012 επταμ.). Εξάλλου, κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, (α) εφόσον με την επίδικη πράξη της φορολογικής Διοίκησης έχει επιβληθεί κύριος φόρος καθώς και πρόσθετος φόρος, για τον υπολογισμό του ποσού της διαφοράς, δεν λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη ο πρόσθετος φόρος (βλ. ΣτΕ 3260/2017, 2934/2017 επταμ., 172/2018 επταμ., 1895/2018 κ.ά.), (β) όταν με μία προσφυγή προσβάλλεται η σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής κατά περισσότερων καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής και το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει μία απόφαση επ' αυτής, ως ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικράτειας λαμβάνεται, κατ' αρχήν, το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε καταλογιστική πράξη χωριστά (βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 1897/2016 επταμ., 2934/2017 επταμ., 1891/2018 επταμ., 1995/2019 κ.ά.).

4. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη και όπως προκύπτει από το 4533/18.02.2016 σημείωμα προσδιορισμού της φορολογικής διαφοράς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμ. πρωτ. ΣτΕ ΕΠ 759/23.02.2016), το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα αίτηση ανέρχεται σε 139,55 ευρώ, ήτοι σε ποσό κατώτερο του ορίου των 40.000 ευρώ, κατά το μέρος που αφορά στην απόρριψη της προσφυγής της αναιρεσείουσας κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της 1000/22.05.2014 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011. Συνεπώς, κατά το ως άνω μέρος, η κρινόμενη αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, κατά το άρθρο 53 παρ. 4 του π.δ. 18/1989. Αντιθέτως, η αίτηση αυτή ασκείται παραδεκτώς από απόψεως ποσού, κατά το μέρος που αφορά στην απόρριψη της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής κατά της 1001/22.05.2014 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012, καθώς ο επιβληθείς με την πράξη αυτή κύριος φόρος εισοδήματος ανέρχεται σε 157.286,75 ευρώ.

5. Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151) ορίζονταν, αρχικώς, τα ακόλουθα: «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». Στη συνέχεια, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 (Α' 175) προστέθηκε στο τέλος της ως άνω παραγράφου εδάφιο, με το εξής περιεχόμενο: «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». Σχετικά με την ερμηνεία των ως άνω διατάξεων υπεβλήθησαν από το Διοικητικό

Εφετείο Αθηνών προδικαστικά ερωτήματα, επί των οποίων εκδόθηκε η 884/2016 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικράτειας, με την οποία κρίθηκαν τα εξής: α) Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε προ της συμπληρώσεώς της με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, ερμηνευομένης σε συνδυασμό με τις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, 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 ή από άλλη συγκεκριμένη και επαρκώς τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία ο ελεγχόμενος επικαλείται ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως ή που η φορολογική αρχή εντοπίζει στο πλαίσιο του ελέγχου, β) Η προστεθείσα, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., ως προς το σκέλος που αφορά την προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού ύψους χρηματικών ποσών «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο επαρκώς σαφή και προβλέψιμο, από τις προϋσχύουσες του ν. 3888/2010 διατάξεις περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προελεύσεώς του, ως υπαγόμενου σε φορολογία εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Η προμνησθείσα διάταξη εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις που η άγνωστης πηγής ή αιτίας περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό) προέκυψε σε χρόνο προγενέστερο της ενάρξεως ισχύος του ν. 3888/2010 (30.9.2010), αποτέλεσμα που -υπό την επιφύλαξη της μη συμπληρώσεώς του κατά νόμον προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της αντίστοιχης φορολογικής αξίωσης- δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, στη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου, γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία προκύπτει ότι το ποσό αυτό εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού.

Κρίσιμος, κατά συνέπεια, δεν είναι, κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, επ' αφορμή του οποίου έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά 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. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξεσης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, δ) Πράξη της φορολογικής αρχής, με την οποία φορολογείται το άγνωστης πηγής ή αιτίας ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης κατά την οποία αυτό πραγματοποιήθηκε, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξεσης, αιτιολογείται κατ' αρχήν ελλιπώς. Η πλημμέλεια, ωστόσο, αυτή δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης από το επιλαμβανόμενο της ασκηθείσης κατ' αυτής προσφυγής διοικητικό δικαστήριο, διότι η πραγματική βάση της πράξης αυτής -συνιστάμενη, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός του οικονομικού έτους αποστολής του εμβάσματος- δεν είναι, άνευ ετέρου, εσφαλμένη, έστω κι αν αντανακλά την κατ' αρχήν απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Στις περιπτώσεις, εξάλλου, που το δικάσαν δικαστήριο -το οποίο, κατά την εκδίκαση της προσφυγής, έχει εξουσία πλήρους ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητας της πραγματικής βάσης της προσβληθείσης καταλογιστικής πράξης- κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση δεν επήλθε στο σύνολό της ή επήλθε εν μέρει μόνον εντός του οικονομικού έτους αποστολής του εμβάσματος, προβαίνει, αντιστοίχως, στην ακύρωση ή στη μεταρρύθμιση της ενώπιον του προσβληθείσης πράξης της φορολογικής αρχής.

6. Επειδή, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτουν τα ακόλουθα: Κατόπιν της 211/03.02.2014 εντολής ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε έλεγχος στην αναιρεσείουσα από ελεγκτές υπαλλήλους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 - 19 και 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, σε σχέση με την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό, κατά τις φορολογικές περιόδους 2009, 2010 και 2011. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η αναιρεσείουσα για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) δεν υπέβαλε δήλωση, ενώ ως προς τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 (χρήσεις 2010 και 2011) δηλώθηκαν μόνο τεκμαρτές δαπάνες. Από στοιχεία που διαβιβάστηκαν από τη Γενική

Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών προέκυψε ότι η ελεγχόμενη στις χρήσεις 2010 και 2011 απέστειλε ως εντολέας στο εξωτερικό (Γερμανία) τέσσερα εμβάσματα συνολικού ποσού 414.000 ευρώ. Τα εν λόγω εμβάσματα απεστάλησαν από την τράπεζα «Eurobank» προς τη Γερμανία, με αποδέκτη την ίδια και ειδικότερα απεστάλησαν: στις 19.04.2010 ποσό 37.000 ευρώ, στις 19.04.2011 ποσό 105.000 ευρώ, στις 20.05.2011 ποσό 62.000 ευρώ και στις 31.05.2011 ποσό 210.000 ευρώ.

Κατόπιν, με το 2792/04.02.2014 έγγραφο της ως άνω ελεγκτικής υπηρεσίας ζητήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς να αποστείλει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μαζί με τα συνημμένα δικαιολογητικά των ελεγχόμενων οικονομικών ετών, τον τυχόν υποβληθέντα φάκελο τεκμηρίωσης των εμβασμάτων μαζί με τα δικαιολογητικά αυτού, τυχόν λοιπά στοιχεία (δελτία πληροφοριών, αποτελέσματα διασταυρώσεων κλπ), που αφορούν την αναιρεσεύουσα. Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς βεβαίωσε ότι δεν υποβλήθηκε δήλωση για το οικονομικό έτος 2010, οι δηλώσεις των οικονομικών ετών 2011 και 2012 υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά, δεν υποβλήθηκε φάκελος τεκμηρίωσης των εμβασμάτων που απεστάλησαν στο εξωτερικό και δεν υπάρχουν παραβάσεις, δελτία πληροφοριών και λοιπά έγγραφα για την ελεγχόμενη. Στις 26.02.2014 κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη το ..../04.02.2014 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποιήθηκε η έκδοση εντολής μερικού ελέγχου, κλήθηκε δε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία των εμβασμάτων, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα ποσά που είχε αποστείλει στο εξωτερικό έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Η ελεγχόμενη υπέβαλε τις .../05.03.2014 και .../11.03.2014 έγγραφες απαντήσεις της (και συνημμένα σε αυτές δικαιολογητικά), με τις οποίες ισχυρίστηκε ότι είναι Γερμανίδα υπήκοος, τα δε ποσά των εμβασμάτων που απέστειλε στο εξωτερικό προέρχονται από χρήματα που είχαν προηγουμένως εισαχθεί στην Ελλάδα από τη Γερμανία, και συγκεκριμένα προέρχονται από εισαγωγές χρηματικών κεφαλαίων από τη Γερμανία στην τράπεζα «Eurobank-Ergasias A.E.» ως εξής: Στις 06.09.2010 εισήχθη ποσό 118.000 ευρώ, στις 21.10.2010 εισήχθη ποσό 60.035 ευρώ, στις 05.11.2010 εισήχθη ποσό 60.000 ευρώ και στις 10.03.2011 εισήχθη ποσό 215.000 ευρώ, ήτοι εισήχθησαν κεφάλαια συνολικού ποσού 453.035 ευρώ. Για τις παραπάνω εισαγωγές κεφαλαίων προσκομίστηκαν «βεβαιώσεις εισαγωγής κεφαλαίων από το εξωτερικό» της ως άνω τράπεζας και αντίγραφα της κίνησης λογαριασμών της αναιρεσεύουσας από τους οποίους προέκυπτε η κατάθεση και η διατήρηση των παραπάνω ποσών στους λογαριασμούς αυτούς μέχρι την αποστολή τους στο εξωτερικό με τα ένδικα εμβάσματα.

Από τα ως άνω δικαιολογητικά προέκυψε, σύμφωνα με την οικεία (από 22.05.2014) έκθεση ελέγχου, ότι τα ποσά των εμβασμάτων που απεστάλησαν στο εξωτερικό κατά τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 προέρχονται από χρηματικά κεφάλαια που προγενέστερα είχαν εισαχθεί από το εξωτερικό. Λόγω όμως του ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προέκυψε ο τρόπος απόκτησης των χρηματικών κεφαλαίων στο εξωτερικό και δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνονταν τα ως άνω ποσά στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων οικονομικών ετών, παρόλο που η αναιρεσεύουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, τουλάχιστον από το έτος 1997, όπως προέκυψε από το ηλεκτρονικό αρχείο της ως άνω υπηρεσίας, οι ισχυρισμοί της αναιρεσεύουσας δεν έγιναν δεκτοί. Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης της αναιρεσεύουσας, με βάση το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για την ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία της, για το οικονομικό έτος 2011, σε 4.300 ευρώ και, για το οικονομικό έτος 2012, σε 5.670 ευρώ. Λόγω, όμως, του ότι δεν είχαν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007-2010 δεν προέκυψε κεφάλαιο προηγούμενων ετών για ανάλωση προκειμένου να καλυφθούν τα ποσά των ως άνω εμβασμάτων. Ενόψει αυτών τα ελεγκτικά όργανα κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι το συνολικό ποσό των εμβασμάτων που απεστάλη στο εξωτερικό τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 δεν καλυπτόταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της αναιρεσεύουσας.

Ειδικότερα, τα εμβάσματα που απέστειλε η αναιρεσεύουσα στο εξωτερικό, τα οποία ανέρχονταν, κατά το οικονομικό έτος 2011 σε 37.000 ευρώ και, κατά το οικονομικό έτος 2012 σε 377.000 ευρώ, θεωρήθηκαν ότι αποτελούν εισοδήματα από ελευθέρια επάγγελμα των ως άνω οικονομικών ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, για τον λόγο ότι δεν μπορούσαν να υπαχθούν σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές συντάχθηκε το 109/21.03.2014 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170), το οποίο κοινοποιήθηκε στην αναιρεσεύουσα, μαζί με τους .../20.03.2014, 109/2/20.03.2014 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 και 2012 και τους 109/3/20.03.2014 και 109/4/20.03.2014 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των ιδίων ως άνω οικονομικών

ετών, αντίστοιχα. Με το σημείωμα αυτό ζητήθηκε, επίσης, από την αναιρεσείουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η ελεγχόμενη υπέβαλε το ./22.04.2014 έγγραφο υπόμνημα, με το οποίο επανέλαβε ότι είναι Γερμανίδα υπήκοος και ότι τα ποσά των εμβασμάτων που απέστειλε στο εξωτερικό προέρχονται από χρήματα που εισήχθησαν στην Ελλάδα από τη Γερμανία με σειρά πράξεων προγενέστερων των εμβασμάτων. Κατά τους ισχυρισμούς της, τα χρήματα αυτά υπήρχαν ανέκαθεν σε λογαριασμούς της στη Γερμανία και δεν τα απέκτησε με κάποιον τρόπο που να την υποχρεώνει να τα δηλώσει σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς προέρχονταν από αποταμιεύσεις, τόκους και επενδύσεις μιας ολόκληρης ζωής, τα οποία βρίσκονταν και φορολογούνταν στη Γερμανία εντός των τραπεζικών ιδρυμάτων, ο δε φόρος απεδίδετο στο γερμανικό κράτος. Στο ως άνω υπόμνημα περιλαμβανόταν πίνακας κύκλου εργασιών της «DEUTSCHE BANK», ο οποίος περιελάμβανε αγορές και πωλήσεις επενδυτικών προϊόντων από την ελεγχόμενη για την περίοδο από 25.02.2002 έως 02.04.2014.

Επίσης, η αναιρεσείουσα ζήτησε να ληφθεί υπ' όψιν ότι το έτος 1999 διατηρούσε στην τράπεζα «EUROBANK» ποσό 8.460.000 δρχ., το οποίο παρέμενε στο λογαριασμό αυτό μέχρι το 2010 (με τελικό ποσό 37.086,61 ευρώ) και μεταφέρθηκε στις 16.04.2010 σε άλλο λογαριασμό της στην ίδια τράπεζα και από εκεί εμβάστηκε ποσό 37.000 ευρώ στη Γερμανία. Η ελεγχόμενη κατέθεσε εκπρόθεσμα και άλλο συμπληρωματικό υπόμνημα, στο οποίο, μεταξύ άλλων, ανέφερε ότι δεν είχε, ούτε έχει εισοδήματα από εργασία ή ακίνητα ή οποιαδήποτε άλλη πηγή, απλά κατείχε χρήματα σε τραπεζικούς λογαριασμούς της από πολλά έτη, τα οποία με την πάροδο τόσων ετών και τις συνθήκες της ζωής που μεσολάβησαν (θάνατοι συγγενών, χρηματικά δώρα κ.λπ.) αυξήθηκαν. Τα χρήματα αυτά τοκίστηκαν στη Γερμανία, επενδύθηκαν σε τραπεζικά προϊόντα και αυξήθηκαν μετά από τόσες δεκαετίες, έχουν δε φορολογηθεί όταν χρειάστηκε. Συνημμένα στο παραπάνω υπόμνημα η ελεγχόμενη υπέβαλε φωτοαντίγραφο της κίνησης λογαριασμού της στην τράπεζα «DEUTSCHE BANK», για την περίοδο από 07.01.2004 έως 31.12.2004, φωτοαντίγραφο μεμονωμένων κινήσεων του ως άνω λογαριασμού για την περίοδο από 01.12.2005 έως 01.04.2014, καθώς και φωτοαντίγραφο της μηνιαίας κίνησης έτερου λογαριασμού της στην ίδια ως άνω τράπεζα για την περίοδο από 01.01.2004 έως 04.04.2004. Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι την 31.12.1999 διέθετε ένα σημαντικό χρηματικό υπόλοιπο ικανό να δικαιολογήσει μέρος των χρηματικών κεφαλαίων που εισήχθησαν από τη Γερμανία στην Ελλάδα και, στη συνέχεια, απεστάλησαν στο εξωτερικό δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, διότι δεν στηρίζονταν σε κάποιο επίσημο αποδεικτικό στοιχείο.

Επίσης, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι ένα άλλο μέρος των χρηματικών κεφαλαίων που εισήχθησαν από τη Γερμανία στην Ελλάδα καλύπτεται από τόκους καταθέσεων και κέρδη από επενδύσεις σε τραπεζικά προϊόντα που απεκόμισε στη δεκαετία από 2000 έως 2010 δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, με την αιτιολογία ότι, ακόμα και αν παραβλεπόταν το γεγονός ότι τα προσκομισθέντα από την ελεγχόμενη έγγραφα δεν είναι επίσημα, δεν είναι πρωτότυπα και μεγάλο μέρος αυτών δεν είναι μεταφρασμένο στα ελληνικά, από τη μελέτη δε των εγγράφων αυτών δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης, δεδομένου ότι, αφενός, δεν δικαιολογείται η προέλευση του αρχικού κεφαλαίου είτε σε καταθέσεις είτε σε επενδύσεις και, αφετέρου, δεν προσκομίζονται οι επίσημες βεβαιώσεις τόκων και απόδοσης των επενδύσεων σε τραπεζικά προϊόντα των αντίστοιχων τραπεζικών ιδρυμάτων, οι οποίες σχετιζόμενες με τις κινήσεις των λογαριασμών της ελεγχόμενης θα επιβεβαίωναν τους ισχυρισμούς της. Αντίθετα, έγινε δεκτό το αίτημά της αναιρεσείουσας να ληφθεί υπ' όψιν ότι το έτος 1999 διατηρούσε στην τράπεζα «EUROBANK» ποσό 8.460.000 δρχ., το οποίο παρέμενε στο λογαριασμό αυτό μέχρι το 2010, καθ' όσον από την εκτύπωση της κίνησης του λογαριασμού της στην τράπεζα «EUROBANK» προέκυψε ότι στις 05.04.1999 το υπόλοιπο του λογαριασμού ήταν 8.460.000 δρχ.. Την ίδια ημέρα το ποσό εκταμιεύτηκε με αιτιολογία «συμμετοχή σε A/K ALICO» και επεστράφη στις 25.10.2000 ποσό 9.505.792 δρχ. με αιτιολογία «εξαγορά ALICO». Με βάση τα παραπάνω έγινε δεκτό ότι την 31.12.1999 υπήρχαν χρηματικά ποσά 8.460.000 δρχ. ή 24.827,59 ευρώ.

Εν τέλει, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι κατά το οικονομικό έτος 2011 το υπόλοιπο χρηματικών ποσών που υπήρχαν την 31.12.1999 ανέρχονταν σε 24.827,59 ευρώ, ότι δεν υπήρχε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, ότι το έμβασμα ανέρχονταν σε 37.000 ευρώ και ότι, συνεπώς, η μη καλυπτόμενη διαφορά ποσού του εμβάσματος ανέρχονταν σε 12.172,41 ευρώ. Για το οικονομικό έτος 2012, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υπήρχε υπόλοιπο από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, ότι το ποσό των εμβασμάτων που απεστάλησαν στο εξωτερικό ανερχόταν σε 377.000 ευρώ και ότι, συνεπώς, η μη καλυπτόμενη διαφορά ποσού των εμβασμάτων ανερχόταν σε 377.000 ευρώ. Περαιτέρω, ο έλεγχος βάσει των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης των

οικονομικών ετών 2011 και 2012, θεωρώντας τα ποσά των ως άνω εμβασμάτων που δεν καλύφθηκαν, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, αφού αφαιρέθηκαν οι τεκμαρτές δαπάνες. Ειδικότερα, κατά το οικονομικό έτος 2011 προσδιορίστηκε το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στο ποσό των 12.172,41 ευρώ (ποσό του εμβάσματος που δεν καλύφθηκε, κατά τα προαναφερθέντα) από το οποίο αφαιρέθηκε ποσό 8.160 ευρώ, στο οποίο ανέρχονταν τα τεκμήρια διαβίωσης, και προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα στο ποσό των 4.012,41 ευρώ. Κατά το οικονομικό έτος 2012, προσδιορίστηκε το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στο ποσό των 377.000 ευρώ (ποσό του εμβάσματος που δεν καλύφθηκε, κατά τα προαναφερθέντα), από το οποίο αφαιρέθηκε ποσό 8.670 ευρώ, στο οποίο ανέρχονταν τα τεκμήρια διαβίωσης, και προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της αναιρεσεύουσας στο ποσό των 368.330 ευρώ.

Ακολούθως, με βάση τα ως άνω δεδομένα, έγινε διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος ως εξής: Για το οικονομικό έτος 2011: καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης (τεκμαρτό): 8.160 ευρώ, καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου: 12.172,41 ευρώ, οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ελέγχου: 17,83 ευρώ, οριστική διαφορά φόρου εισοδήματος: 17,83 ευρώ, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 78% (39 μήνες X 2%) 13,91 ευρώ, και σύνολο οφειλής: 31,74 ευρώ. Επίσης υπολογίστηκε η ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το ως άνω οικονομικό έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152), στο ποσό των 121,72 ευρώ, ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 72% (36 μήνες X 2%) στο ποσό των 87,64 ευρώ, και το σύνολο της οφειλής στο ποσό των 209,36 ευρώ. Για το οικονομικό έτος 2012: καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης (τεκμαρτό) 8.670 ευρώ, καθαρό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου 377.000 ευρώ, οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ελέγχου 157.286,75 ευρώ, οριστική διαφορά φόρου εισοδήματος 157.286,75 ευρώ, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 45% (24 μήνες X 2%) 75.497,64 ευρώ, και σύνολο οφειλής 232.784,39 ευρώ. Επίσης, υπολογίστηκε η ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το ως άνω οικονομικό έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, στο ποσό των 15.080 ευρώ, ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 48% (24 μήνες X 2%) στο ποσό των 7.238,40 ευρώ, και το σύνολο της οφειλής στο ποσό των 22.318,40 ευρώ.

Ακολούθως, εκδόθηκαν σε βάρος της αναιρεσεύουσας οι αναφερόμενες στην πρώτη σκέψη καταλογιστικές πράξεις, και ειδικότερα: α) η 1000/22.05.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος 17,83 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δηλώσεως 13,91 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης 121,72 ευρώ, πρόσθετος φόρος εισφοράς αλληλεγγύης 87,64 ευρώ και συνολικά ποσό 241,10 ευρώ και β) η 1001/22.05.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος 157.286,75 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δηλώσεως 75.497,64 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης 15.080 ευρώ, πρόσθετος φόρος εισφοράς αλληλεγγύης 7.238,40 ευρώ και συνολικά ποσό 255.102,79 ευρώ. Κατά των ως άνω πράξεων η αναιρεσεύουσα άσκησε, κατά τα ήδη εκτεθέντα, την 14811/10.07.2014 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς λόγω της παρόδου απράκτου της προθεσμίας που τάσσεται από το νόμο προς έκδοση σχετικής απόφασης.

7. Επειδή, κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της η αναιρεσεύουσα άσκησε προσφυγή, η οποία, κατά τα εκτεθέντα ανωτέρω, απορρίφθηκε με την ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Ειδικότερα, με την απόφαση αυτή απορρίφθηκε ως αβάσιμος ο λόγος προσφυγής, με τον οποίο είχε προβληθεί ότι η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις, διευρύνει τη φορολογική βάση επιβάλλοντας φόρο επί μη συγκεκριμένου εισοδήματος και, ως εκ τούτου, αντίκειται στο άρθρο 78 του Συντάγματος. Περαιτέρω, η αναιρεσεύουσα είχε προβάλει με την προσφυγή της ότι οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, διότι με αυτές ολόκληρη η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας καταλογίστηκε σε βάρος της κατά το έτος εξαγωγής των σχετικών εμβασμάτων και όχι κατά τις ημερομηνίες εισαγωγής των ανωτέρω χρηματικών ποσών στην Ελλάδα.

Ειδικότερα, με την προσφυγή της η αναιρεσεύουσα είχε προβάλει ότι τα εξαχθέντα στη Γερμανία χρηματικά ποσά προήλθαν από χρήματα που είχαν εισαχθεί από τη Γερμανία στην Ελλάδα σε προγενέστερες ημερομηνίες, και ειδικότερα, στις 6.9.2010 ποσό 118.000 ευρώ, στις 12.10.2010 ποσό 60.035 ευρώ, στις 5.11.2010 ποσό 60.000 ευρώ, και στις 10.3.2011 ποσό 215.000 ευρώ, και, επομένως, ο έλεγχος όφειλε να καταλογίσει κατά τη χρήση 2011 μόνο το τελευταίο έμβασμα των 210.000 ευρώ, το οποίο προήλθε από την προγενέστερη εισαγωγή ποσού 215.000 ευρώ, που εισήχθη στην Ελλάδα στις 10.3.2011, το δε υπόλοιπο ποσό των 199.000 ευρώ, έπρεπε να καταλογιστεί στη χρήση 2010. Το δικάσαν δικαστήριο απέρριψε και τον λόγο αυτό ως

αβάσιμο, με την αιτιολογία ότι «... αφενός μεν μέχρι την αποστολή των σχετικών εμβασμάτων στο εξωτερικό εξακολουθούσε πάντως να υφίσταται προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας [ήδη αναιρεσεύουσας] μη καλυπτόμενη από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, αφετέρου δε η προσφεύγουσα [αναιρεσεύουσα], που έχει το σχετικό βάρος αποδείξεως, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της προσαύξεσης της περιουσίας της κατά το ποσό των ως άνω κεφαλαίων και ότι αυτή είχε φορολογηθεί νομίμως ή απαλλαγεί της φορολογίας, ώστε να αποδείξει εν τέλει ότι η προσαύξηση της περιουσίας της επήλθε κατά το χρόνο εισαγωγής των σχετικών κεφαλαίων στην Ελλάδα».

Εξάλλου, η αναιρεσεύουσα με την προσφυγή της είχε προβάλει ότι μη νόμιμα δεν συνυπολογίστηκαν προς δικαιολόγηση της προσαύξεσης της περιουσίας της τα χρηματικά ποσά που ήταν κατατεθειμένα σε τράπεζες του εξωτερικού έως και την παραγεγραμμένη χρήση του έτους 2002. Ειδικότερα, η αναιρεσεύουσα προσκόμισε ενώπιον του δικάσαντος δικαστηρίου αντίγραφο καταλόγου περιουσιακών στοιχείων με ιστοιμίες κόστους την 31.12.2002 της «DEUTSCHE BANK», από το οποίο προέκυπτε, κατά τους ισχυρισμούς της, ότι κατά την παραπάνω ημερομηνία υπήρχε κατατεθειμένο στο όνομά της κεφάλαιο στη «DEUTSCHE BANK», ποσού 254.475,89 ευρώ, εκ του οποίου ποσό 3.345,29 ευρώ προερχόταν από καταθέσεις, ενώ ποσό 251.130,60 ευρώ αντιστοιχούσε στην αποτίμηση 3.990 μεριδίων του αμοιβαίου κεφαλαίου «DWS FLEXIZINS PLUS INHABER-ANTEILE», το οποίο ρευστοποιήθηκε κατά τη χρήση 2003 έναντι ποσού 253.316,60 ευρώ. Με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση ο ως άνω λόγος προσφυγής απορρίφθηκαν ως αβάσιμος, διότι, όπως δέχθηκε το δικάσαν δικαστήριο, η αναιρεσεύουσα δεν απέδειξε την πραγματική αιτία ή πηγή προέλευσης των καταθέσεων αυτών ή ότι είχαν φορολογηθεί ή απαλλαγεί της φορολογίας με ειδική διάταξη, ενώ, εξάλλου, κατά τα κριθέντα, το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για τη χρήση 2002 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των ως άνω πράξεων. Κατόπιν τούτων, το δικάσαν δικαστήριο δέχθηκε ότι κατά τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 (χρήσεις 2010 και 2011) διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της αναιρεσεύουσας λόγω της αποστολής των προαναφερομένων εμβασμάτων, που δεν καλύπτονται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, και έκρινε ότι ορθώς με τις .../22.05.2014 και .../22.05.2014 οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημά της στα ποσά των 12.172,41 ευρώ και 377.000 ευρώ, αντίστοιχα, και, περαιτέρω, ότι ορθώς καταλογίστηκαν τα αναφερόμενα στην πρώτη σκέψη της παρούσας ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου.

8. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, με την οποία προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και προβλέφθηκε το πρώτον η φορολόγηση της προσαύξεσης περιουσίας άγνωστης πηγής ή αιτίας ως «εισοδήματος», αποτελεί ουσιαστική και όχι δικονομική διάταξη, και, επομένως, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναδρομικά επί περιουσιακών προσαυξήσεων που σχηματίστηκαν προ της έναρξης ισχύος της, ήτοι προ της 30ης.09.2010. Επομένως, κατά τα προβαλλόμενα, η έκδοση των ένδικων καταλογιστικών πράξεων βάσει της ως άνω διατάξεως, χωρίς η φορολογική αρχή να αποδείξει ότι τα χρηματικά ποσά που τροφοδότησαν τα επίμαχα εμβάσματα εισήλθαν στην περιουσία της αναιρεσεύουσας μετά την ως άνω ημερομηνία, αντίκειται στο άρθρο 78 του Συντάγματος, το ζήτημα δε αυτό οφείλε το δικάσαν δικαστήριο να εξετάσει και αυτεπαγγέλτως. Ωστόσο, ο ως άνω λόγος αναιρέσεως, ανεξαρτήτως του παραδεκτού της προβολής του, κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, είναι σε κάθε περίπτωση απορριπτός ως αβάσιμος, διότι, κατά τα ήδη κριθέντα με την 884/2016 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Συμβουλίου της Επικράτειας (και έκτοτε παγίως ΣτΕ 1225/2017, 1896- 1897/2018, 1995-1997/2019 κ.ά.), η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 εφαρμόζεται κατ' αρχήν και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, χωρίς να υφίσταται ζήτημα αντίθεσης της ως άνω διατάξεως προς το άρθρο 78 του Συντάγματος, ούτε προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

9. Επειδή, με το εισαγωγικό δικόγραφο της κρινόμενης αιτήσεως, όπως αυτό αναπτύσσεται με το από 26.05.2021 εμπροθέσμως κατατεθέν μετά τη συζήτηση της υποθέσεως υπόμνημα της αναιρεσεύουσας, προβάλλεται, περαιτέρω, ότι εσφαλμένως έκρινε το δικάσαν δικαστήριο ότι τα ποσά των ένδικων εμβασμάτων συνιστούσαν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, φορολογητέα κατά το έτος αποστολής των εμβασμάτων αυτών στη Γερμανία, διότι, κατά την αναιρεσεύουσα, κρίσιμος χρόνος για τη φορολόγηση της προσαύξεσης περιουσίας είναι ο χρόνος δημιουργίας αυτής, εν προκειμένω δε ο χρόνος, κατά τον οποίο τα κεφάλαια που τροφοδότησαν τα επίμαχα εμβάσματα εισήλθαν στην περιουσία της, και όχι ο χρόνος αποστολής των εμβασμάτων σε λογαριασμό της ίδιας στο εξωτερικό, όπως εσφαλμένως δέχθηκε η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση. Κατά τα προβαλλόμενα, η

φορολογική αρχή, καίτοι φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν απέδειξε εν προκειμένω τον χρόνο σχηματισμού των επίμαχων κεφαλαίων, ενώ, αντιθέτως, η αναιρεσείουσα είχε προσκομίσει στοιχεία περί του ότι τα ένδικα ποσά προϋπήρχαν του έτους 2010 (μέρος δε αυτών, κατά τα προβαλλόμενα, είχε σχηματιστεί ήδη προ του έτους 2002) σε λογαριασμούς της ίδιας στη Γερμανία, από όπου και εισήχθησαν στην Ελλάδα κατά τα έτη 2010 και 2011, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο των ένδικων εμβασμάτων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού, κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, προβάλλεται ότι ως προς το τίθμενο με τον λόγο αυτό νομικό ζήτημα του κρίσιμου χρόνου φορολόγησης της προσαύξησης περιουσίας και της κατανομής του σχετικού βάρους απόδειξης, δεν υπήρχε νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας κατά τον χρόνο ασκήσεως της κρινόμενης αιτήσεως.

Εξάλλου, με το κατατεθέν μετά τη συζήτηση της υποθέσεως υπόμνημα της αναιρεσείουσας προβάλλεται ότι ήδη με τη -μεταγενέστερη της κρινόμενης αιτήσεως- 884/2016 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως της Συμβουλίου της Επικράτειας, τα ως άνω νομικά ζητήματα επιλύθηκαν κατά τρόπο αντίθετο προς τα κριθέντα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Κατά τα ήδη εκτεθέντα στη σκέψη 5, με την ως άνω απόφαση του Δικαστηρίου, η οποία πράγματι δημοσιεύθηκε μετά την άσκηση της κρινόμενης αιτήσεως, έγινε δεκτό ότι σε υπόθεση όπως η επίδικη, (α) η μεταφορά, με έμβασμα, χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του και (β) το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε το έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα φορολογείται ως εισόδημα της χρήσης/ διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία (προκύπτει ότι) εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού και, συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν, ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά 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.

Εξάλλου, κατά τα κριθέντα με την ίδια απόφαση, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου επέλευσης της περιουσιακής προσαύξησης πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το προπαρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως, η αναιρεσείουσα είχε προβάλει τόσο ενώπιον της φορολογικής αρχής όσο και ενώπιον του δικάσαντος δικαστηρίου ότι η προσαύξηση της περιουσίας της είχε επέλθει σε χρόνο προγενέστερο των ένδικων εμβασμάτων, επικαλέστηκε δε προς τούτο και προσκόμισε, μεταξύ άλλων, στοιχεία από τα οποία προέκυπτε η εισαγωγή χρηματικών ποσών από λογαριασμούς που διατηρούσε στη Γερμανία σε λογαριασμό της στην Ελλάδα, και ειδικότερα, κατά τη χρήση 2010, εισαγωγή κεφαλαίων συνολικού ποσού 238.000 ευρώ, και, κατά τη χρήση 2011, εισαγωγή κεφαλαίων συνολικού ποσού 215.000 ευρώ, οι ισχυρισμοί δε αυτοί της αναιρεσείουσας δεν προκύπτει ότι αμφισβητήθηκαν από τη φορολογική αρχή.

Εν τούτοις, το δικάσαν δικαστήριο έκρινε, ως προς την πράξη 1001/22.05.2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ως προς την οποία και μόνο η κρινόμενη αίτηση ασκείται παραδεκτώς, κατά τα εκτεθέντα ανωτέρω στη σκέψη 4) ότι ορθώς με την πράξη αυτή προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της αναιρεσείουσας, κατά το αντίστοιχο οικονομικό έτος 2012, σε 377.000 ευρώ, με την αιτιολογία ότι τα ποσά αυτά εξακολουθούσαν να υπάρχουν στην περιουσία της μέχρι την αποστολή των ένδικων εμβασμάτων (αντίστοιχου συνολικού ποσού) κατά τη χρήση αυτή, χωρίς η αναιρεσείουσα να αποδεικνύει την πηγή προέλευσής τους ή ότι αυτά είχαν νομίμως φορολογηθεί ή απαλλαγεί του φόρου.

Από την ως άνω σκέψη της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως, όμως, συνάγεται, ενόψει και του προεκτεθέντος σχετικού λόγου της προσφυγής, έμμεση, πλην σαφής, ερμηνευτική κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου ότι, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, σε περίπτωση, όπως η επίδικη, το ποσό του τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα στο εξωτερικό φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία έλαβε χώρα η αποστολή του εμβάσματος, κρίση η οποία έρχεται σε αντίθεση προς τα κριθέντα την ως άνω 884/2016 απόφαση του Δικαστηρίου.

Κατόπιν τούτων, ο ως άνω λόγος αναιρέσεως, ο οποίος προβάλλεται παραδεκτώς, κατά τη διάταξη του άρθρου 53 παρ.3 του π.δ. 18/1989, πρέπει να γίνει δεκτός, δεδομένου ότι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, η αναιρεσείουσα είχε πράγματι αμφισβητήσει ότι κατά το ένδικο οικονομικό έτος (2012) επήλθε προσαύξηση της περιουσίας της, ύψους 377.000 ευρώ (προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, με επίκληση σχετικών στοιχείων, ότι το ποσό των 238.000 ευρώ είχε εισέλθει στην περιουσία της κατά το προηγούμενο



οικονομικό έτος 2011), το δε βάρος απόδειξης του χρόνου επέλευσης της ένδικης προσαύξησης (και του χρόνου κτήσης από την αναιρεσεύουσα των αντίστοιχων εισοδημάτων άγνωστης πηγής ή αιτίας), έφερε, κατ' αρχήν, η φορολογική Διοίκηση, όπως βασίμως προβάλλεται (πρβλ. και ΣτΕ 712/2021, 1995/20019, 1587/2019, 1225/2017 κ.ά.).

10. Επειδή, κατόπιν τούτων, πρέπει να γίνει δεκτή η υπό κρίση αίτηση, κατά το μέρος που αφορά στην απόρριψη της προσφυγής της αναιρεσεύουσας κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της 1001/22.05.2014 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το οικονομικό έτος 2012, να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος αυτό, ενώ καθίσταται περιττή η εξέταση των λοιπών προβαλλομένων λόγων αναιρέσεως, με τους οποίους αμφισβητούνται οι περαιτέρω κρίσεις της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως περί μη συνυπολογισμού ποσών που, κατά τους ισχυρισμούς της αναιρεσεύουσας, υπήρχαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ίδιας στη Γερμανία ήδη πριν το έτος 2002. Συνακόλουθα, η υπόθεση, που χρήζει διευκρίνισης κατά το οικείο πραγματικό μέρος της, πρέπει να παραπεμφθεί στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κατά το μέρος αυτό, για νέα νόμιμη κρίση.

#### **Διάταυτα**

Δέχεται εν μέρει την αίτηση.

Αναιρεί εν μέρει την 1899/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, στο οποίο και παραπέμπει την υπόθεση, κατά το αναιρούμενο μέρος, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Διατάσσει την απόδοση του παράβολου.

Συμψηφίζει τη δικαστική δαπάνη μεταξύ των διαδίκων.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 27 Μαΐου 2022

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος      Η Γραμματέας

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 8ης Φεβρουάριου 2023.

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος      Η Γραμματέας του Β' Τμήματος