

## LEGAL INSIGHTS

### Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ "ΑΓΝΩΣΤΟΥ" ΠΡΟΕΛΕΥΣΕΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Κυριακή Παππά

Η διάταξη περί προσαύξησης περιουσίας, η οποία εισήχθη για πρώτη φορά στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994 (τότε ισχύοντος Κ.Φ.Ε.) με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175 30.9.2010) και όμοια προβλέφτηκε και στο άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (ισχύον Κ.Φ.Ε. από 01.01.2014) αποτελεί βασικό εργαλείο φορολογικού ελέγχου στην προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.

Στο παρόν σημείωμα παρουσιάζονται τα κυριότερα που έχουν απασχολήσει τη θεωρία και τη νομολογία σχετικά με την προσαύξηση περιουσίας όπως ο χαρακτήρας της επίμαχης διάταξης ως ουσιαστικής ή διαδικαστικής και κατά τούτο η δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής της καθώς και η κατανομή του βάρους απόδειξης μεταξύ ελεγκτικής αρχής και φορολογούμενου ιδίως στην περίπτωση κοινού λογαριασμού

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2016

---

Προσανατολιζόμενο το Ελληνικό Δημόσιο σε άμεσα και ευχερή εισπρακτικά αποτελέσματα, με στόχο τη μείωση των ελλειμμάτων του κρατικού προϋπολογισμού, χρησιμοποιεί ως κύριο εργαλείο ελέγχου τη διάταξη περί προσαύξησης περιουσίας, η οποία, ως γνωστόν, εισήχθη για πρώτη φορά στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994 (τότε ισχύοντος Κ.Φ.Ε.) με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175 30.9.2010) και πλέον προβλέπεται στο άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (ισχύον Κ.Φ.Ε. από 01.01.2014). Ειδικότερα:

#### Νομοθετική Ρύθμιση

Με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175 30.9.2010) προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994 η οποία προέβλεψε ότι:

«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 ελευθερών επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Οι σχετικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που:

- α) προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης ή
- β) προκύπτει από μη σταθερή και διαρκή πηγή

Παρόμοιου περιεχομένου διάταξη προβλέφθηκε και στον Ν. 4172/2013 (ο οποίος ισχύει για φορολογητέα ύλη προκύπτουσα από το φορολογικό έτος 01.01.2014 και εφεξής) στο άρθρο 21 παρ. 4 η οποία έχει ως εξής:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 του Ν 4174/2013 με τίτλο «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας», ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδειξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Η διατύπωση της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 είναι διαφορετική και αναφέρεται σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται:

- α) από παράνομη ή
- β) από άγνωστη πηγή ή
- γ) από αδικαιολόγητη αιτία.

Οι προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ή διαζευκτικά. Η προϋπόθεση που έθετε η αρχική διάταξη (άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010) ότι η προσαύξηση περιουσίας προκειμένου να φορολογηθεί πρέπει να προκύπτει από μη διαρκή και σταθερή πηγή, δεν υπάρχει με τις νέες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013. Αντίθετα, με τις νέες διατάξεις, προστέθηκαν οι περιπτώσεις της παράνομης πηγής και αδικαιολόγητης αιτίας .

## Ορισμός

Παρά τη σπουδαιότητα της προαναφερόμενης διάταξης, πουθενά στο νόμο δεν διευκρινίζεται η έννοια της «προσαύξησης περιουσίας». Σύμφωνα με την ερμηνεία της διοίκησης , η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία

οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος.

Περαιτέρω, η επίμαχη νομοθετική διάταξη δεν προσδιορίζει ούτε την αποδεικτική διαδικασία που θα ακολουθείται, προκειμένου ο φορολογούμενος να αποδεικνύει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης ή την φορολόγηση με άλλες διατάξεις ούτε πότε η φορολογική διοίκηση θα θεωρεί ότι υφίσταται επαρκής δικαιολόγηση για την αιτία της προσαύξεσης· κατά τούτο παρέχεται στην ελεγκτική αρχή ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, παραβιάζοντας την συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου που επιτάσσει την σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου .

### **Ο χαρακτήρας της διάταξης περί προσαύξεσης περιουσίας, ως ουσιαστικής φορολογικής διάταξης**

Σύμφωνα με τη θεωρία και τα πάγια πορίσματα της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων, εισόδημα υπάρχει όταν ένα έσοδο χαρακτηρίζεται από περιοδικότητα και διάρκεια εκμετάλλευσης της πηγής.

Μέχρι τη θέση σε ισχύ του άρθρου αρθ. 15 παρ. 3 του Ν 3888/2010, από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994, που όριζε ότι, «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» προέκυπτε ότι ορισμένο έσοδο καθίσταται φορολογητέο εισόδημα μόνο είτε αν χαρακτηρίζεται ευθέως ως εισόδημα από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ή κάποιον άλλο νόμο) είτε εάν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του «εισοδήματος».

Σημειωτέον ότι η ανωτέρω διάταξη του Ν 2238/1994 αποτελεί επανάληψη του άρθρου 45 παρ. 3 του Ν 3323/1955, διάταξη η οποία, όπως έχει νομολογηθεί από το ΣτΕ , εννοεί ποσά που έχουν τουλάχιστον ένα από τα γνωστά γνωρίσματα του εισοδήματος που μπορεί να υπαχθεί σε φόρο, δηλαδή της περιοδικότητας και της διαρκώς εκμεταλλεύσιμης πηγής ή το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή των καρπών των περιουσιακών στοιχείων. Συνεπώς, δεν υπάγεται σε φορολογία «και πάσα άλλη προσαύξεσις της περιουσίας» ή «πάσα άλλη κτήσις» του φορολογουμένου που δεν έχει τα παραπάνω χαρακτηριστικά, εκτός αν βάσει ειδικής διάταξης νόμου η προσαύξεση αυτή λογίζεται για την υπαγωγή στο φόρο ως εισόδημα.

Συνεπώς, με την εν λόγω διάταξη, όπως και με την κατά τα ουσιώδη στοιχεία, όμοια διάταξη του άρθρου 39 του Ν 4174/2013, υπήχθη σε φόρο ειδικά η προσαύξεση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία μη συγκεντρώνοντας τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος που προαναφέρθηκαν, δεν μπορούσε να υπαχθεί σε φόρο με βάση τη συστηματική κατάταξη των πηγών του εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 ούτε του άρθρου 48 παρ. 3 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε μέχρι τότε .

Ως εκ τούτου, η σχετική διάταξη διευρύνοντας τη φορολογητέα ύλη συνιστά ουσιαστική και όχι διαδικαστική διάταξη και υπόκειται στον περιορισμό του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος δυνάμει του οποίου θεσπίζεται περιορισμένη αναδρομικότητα των ουσιαστικών διατάξεων .

### **Έναρξη ισχύος της διάταξης – Δυνατότητα ή μη αναδρομικής εφαρμογής**

Δοθέντων των ανωτέρω, δεν θα έπρεπε να τίθεται ζήτημα σχετικά με την έναρξη ισχύος της διάταξης του ά. 15 Ν. 3888/2010 · αφού ο νόμος τέθηκε σε εφαρμογή από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης [άρθρο 20 Ν. 3888/2010], η οποία έλαβε χώρα στις 30.09.2010, η σχετική διάταξη, ως μη έχουσα αναδρομική εφαρμογή, εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής.

### **Η θέση της Διοίκησης**

Εντούτοις, σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1095/2011, η Διοίκηση υπολαμβάνει ότι η ανωτέρω διάταξη ισχύει για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-09-2010, ημερομηνία ψήφισης του σχετικού Ν. 3888/2010 και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30/09/2010.

Με δεδομένο ότι η ερμηνευτική υπ' αριθ. 1095/2011 διαταγή δεν προσδιορίζει τη βάση της υποστηριζόμενης σε αυτή ερμηνευτικής εκδοχής, θα μπορούσε να υποθεθεί είτε ότι: α). η Φορολογική Διοίκηση προσδίδει ευθεία αναδρομική ισχύ στη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 είτε ότι β). η εν λόγω υποχρέωση του φορολογούμενου να αποδεικνύει και να δικαιολογεί την πηγή προέλευσης της προσαύξησης περιουσίας προϋφίστατο του Ν 3888/2010 και η εν λόγω διάταξη αποτέλεσε απλώς ερμηνευτικό κανόνα του ήδη προϊσχύοντος καθεστώτος.

Ως προελέχθη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 του Ν 3888/2010, όλες οι διατάξεις του Νόμου αυτού και συνεπώς και η επίμαχη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ως άνω Νόμου, ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010) και δεν καταλαμβάνουν εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους ή υποθέσεις. Κατά συνέπεια, τυχόν αναδρομική εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, ορίζοντας ότι αυτή εφαρμόζεται και επί ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος, πριν τη δημοσίευση στο ΦΕΚ του Ν 3888/2010 είναι παράνομη διότι δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στο γράμμα του νόμου, έρχεται δε σε ευθεία αντίθεση με το άρθρο 20 του Ν 3888/2010 και με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Η υπό β). ερμηνεία ότι δηλαδή η υποχρέωση δικαιολόγησης της επαύξησης περιουσίας ίσχυε και πριν τη θέση σε ισχύ του Ν. 3888/2010 ερείδεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου που αναφέρεται ότι «με τις νέες διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος επί του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η 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 του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά».

Ωστόσο, εάν η βούληση του νομοθέτη ήταν να προσδώσει στην εν λόγω διάταξη αναδρομικό χαρακτήρα, ως αυτό καταρχήν διαφαίνεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, τούτο θα έπρεπε να ορίζεται ρητά κατ' επιταγή του άρθρου 78 παρ. 2 Σ απαιτώντας ο σχετικός νόμος να περιέχει τη ρήτρα αναδρομικότητας, γεγονός που δεν ισχύει εν προκειμένω. Εξάλλου, η σαφής γραμματική διατύπωση του άρθρου 20 του Ν 3888/2010 δεν επιτρέπει προσφυγή σε αναζήτηση άλλων ερμηνευτικών μεθόδων, οι οποίες έρχονται σε πλήρη αντίθεση με το γράμμα της εν λόγω διάταξης. Τέλος, η ίδια η διατύπωση της εισηγητικής έκθεσης ότι «θα μπορούσε να υποστηριχθεί» δημιουργεί αβεβαιότητα ως προς το εάν η υποχρέωση περί δικαιολόγηση της επαύξησης της περιουσίας υφίστατο πριν τις 30.09.2010. Η αρχή της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου απαιτούν σαφή διατύπωση, διότι σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή υφίσταται αμφιβολία περί της ύπαρξης φορολογικού βάρους, επικρατεί η αρχή *in dubio contra fiscum*.

Αξίζει δε να επισημανθεί ότι πριν τη ψήφιση του Ν. 3888/2010, η Φορολογική Διοίκηση δεχόταν, επίσης, ότι «τα έσοδα που δεν δικαιολογούνται από εμφανείς πηγές δεν αποτελούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 4 του Ν. 2238/94, δεδομένου μάλιστα ότι η απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων ή η επαύξηση της περιουσίας ή η κατοχή αυτών δεν θεωρείται εισόδημα εκτός αν άλλως ορίζει ειδική διάταξη τυπικού Νόμου. [...] ... τα εισοδήματα που προέρχονται από αφανείς πηγές δεν μπορούν αν θεωρηθούν εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 4 του Ν. 2238/94, οπότε και δεν υπόκεινται σε φορολογία».

Κατά τα ανωτέρω, αβίαστα προκύπτει ότι εφόσον η έννοια της προσαύξησης περιουσίας, πριν τη ρητή εισαγωγή της με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, δεν προσδιορίζονταν ως φορολογικό αντικείμενο στην φορολογία εισοδήματος, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η διατυπούμενη άποψη της Πολ 1095/2011. Οι και συνταγματικής κατοχύρωσης αρχές της νομιμότητας και τυπικότητας του φόρου, ως υπαγορεύονται από το άρθρο 78 παρ. 1 Σ, επιβάλλουν ότι το βάρος προκειμένου να καταστεί επιτρεπτό αντικείμενο του φόρου θα πρέπει να προσδιορίζεται με τυπικό νόμο.

### Η θέση της νομολογίας

Προς την κατεύθυνση περί μη αναγνώρισης αναδρομικού αποτελέσματος στην εν λόγω διάταξη κινείται μερίδα της νομολογίας, χωρίς να λείπουν, βεβαίως, και αντίθετες κρίσεις ακόμη και σε επίπεδο δικαστικών σχηματισμών του ίδιου δικαστηρίου.

Ενδεικτικά η υπ' αριθ. 2828/2015 απόφαση του ΔΕφΑθ έκρινε ότι:

«...από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2238/1994 που προεκτέθηκαν, συνάγεται ότι για να φορολογηθεί μία πρόσοδος ως «εισόδημα», περιλαμβανομένης και αυτής που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ.2, πρέπει να συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, δηλαδή να έχει περιοδικό χαρακτήρα και να προέρχεται από σταθερή πηγή (κεφάλαιο ή εργασία), της οποίας γίνεται τακτική εκμετάλλευση (βλ. ΣτΕ 3872/2013). Εξάλλου, δεν αποκλείεται, με ειδική διάταξη νόμου, να υπαχθεί σε φορολόγηση, σε μία από τις ως άνω πηγές, πρόσοδος που δεν έχει τα ως άνω χαρακτηριστικά. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η προσθήκη με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010 του τελευταίου εδαφίου στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, αφού η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ως μη έχουσα περιοδικό χαρακτήρα ή μη προερχόμενη από σταθερή πηγή, δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και επομένως, μέχρι τη θέσπιση της εν λόγω ρύθμισης, δεν υπάγονταν σε φορολόγηση «ως εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ.2 του άρθρου 4». Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζεται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, εκτός και αν ο φορολογούμενος αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες (πλην της φορολογίας εισοδήματος) διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη. Η εν λόγω νέα ουσιαστική (και όχι διαδικαστική) διάταξη, που όπως προεκτέθηκε, άρχισε να ισχύει από 30-9-2010 που δημοσιεύτηκε ο ν.3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής και φορολογείται κάθε οικονομικό έτος μέσα στο οποίο επέρχεται τέτοια προσαύξηση ...».

Μάλιστα, η υπ' αριθ. 2829/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών έκρινε ότι η εν λόγω πλημμέλεια λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο. Πιο συγκεκριμένα διέλαβε ότι:

«...ενόψει των διατάξεων και σκέψεων που προεκτέθηκαν, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη ότι, όπως προκύπτει από τα έγγραφα της Τράπεζας Eurobank που εστάλησαν στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, κατόπιν του 6437/13-3-2014 πληροφοριακού εγγράφου του τελευταίου (βλ. αυτά στο φάκελο της φορολογικής αρχής), τα ένδικα εμβάσματα αφορούν ποσό 500.000 ευρώ το καθένα, τα οποία και εκτελέστηκαν, το πρώτο στις 9-7-2010 και το δεύτερο στις 14-7-2010, δηλαδή πριν την έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3888/2010, κρίνει ότι και με την εκδοχή της φορολογικής αρχής (ανεξάρτητα της νομιμότητάς της) ότι μέσω της εν λόγω μεταφοράς χρημάτων στο εξωτερικό επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ποσού 500.000 ευρώ, η εν λόγω προσαύξηση, εφόσον προέκυψε σε χρόνο που δεν ίσχυε ακόμη η ως άνω διάταξη, δεν υπάγονταν σε φορολόγηση. Επομένως, η 3079/2-10-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, κατά το μέρος που προσβάλλεται, ως ερειδόμενη σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της και πρέπει να

ακυρωθεί, κατά την αυτεπάγγελτη έρευνα του Δικαστηρίου, η οποία νομίμως χωρεί και μετά τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ΚΔΔ. Τούτο δε γιατί, κατά την έννοιά της, η εν λόγω διάταξη δεν ήθελε να αποκλείσει τον αυτεπάγγελο έλεγχο σε περιπτώσεις παράβασης ουσιαστικής διάταξης νόμου, όπως στην προκειμένη περίπτωση που η Διοίκηση προσδίδοντας άλλη έννοια και χρονική έκταση στη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3888/2010 , θεώρησε ότι η, μέσω της μεταφοράς χρημάτων στο εξωτερικό, προσαύξηση της περιουσίας του φορολογουμένου υπάγεται σε φορολόγηση και αν ακόμη η προσαύξηση προέκυψε πριν την 30-9-2010».

Ωστόσο, υπάρχουν και αντιφατικές σε σχέση με τα προαναφερόμενα δικαστικές αποφάσεις οι οποίες έκριναν ότι δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησης καθ' υπέρβαση των συνταγματικών επιταγών και της νομοθετικής πρόβλεψης διότι με την επίμαχη διάταξη εισήχθη μία επί πλέον μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης η οποία επιτρεπτά ανάγεται αναδρομικά στο παρελθόν.

### **Κατανομή του βάρους απόδειξης της προσαύξησης περιουσίας**

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 3983/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών δια της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 κατανέμεται το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών διαθεσίμων/ποσών που συνέβαλλαν στη δημιουργία της .

Σχετικά με το βάρος απόδειξης της γένεσης της προσαύξησης περιουσίας του φορολογουμένου, νομολογιακά έχουν γίνει δεκτά τα εξής:

- Ειδικώς για προσαυξησεις περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου οι οποίες έλαβαν χώρα μέχρι 29.9.2010, το βάρος απόδειξης για την ύπαρξη αδήλωτου φορολογητέου εισοδήματος φέρει η φορολογική αρχή.

- Περαιτέρω, από το περιεχόμενο της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν 3888/2010, προκύπτει ότι η φορολογική Διοίκηση και όχι ο φορολογούμενος, οφείλει να προσδιορίσει με αιτιολογημένη κρίση το ακριβές σημείο γένεσης της επαύξησης καθώς και του ποσού αυτού.

Το ζήτημα αυτό συναρτάται και με την αντικειμενική δυνατότητα (ή αδυναμία) του φορολογούμενου να αποδείξει στην ελεγκτική αρχή την νόμιμη φορολόγηση ή την απαλλαγή από τη φορολόγηση για το κεφάλαιο που συνιστά την προσαύξηση. Ειδικότερα, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγ. 1 και 2 άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων) καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που

προκύπτει βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του ΚΒΣ όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Συνεπώς, εφόσον στην ανωτέρω περίπτωση δεν υπάρχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών βιβλίων και στοιχείων, βάσει ποιων δικαιολογητικών δύναται ο ελεγχόμενος να αποδείξει ενώπιον της αρχής ότι το κεφάλαιο που συνιστά την επαύξηση της περιουσίας του έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαχθεί από τη φορολογία;

Ειδικά, το βάρος απόδειξης στην περίπτωση των κοινών λογαριασμών:

Έως πρότινος, η Φορολογική Διοίκηση προέβαινε στον καταλογισμό ολόκληρου του ποσού της χρηματικής κατάθεσης σε κοινό λογαριασμό στον ελεγχόμενο παρόλο που ο τελευταίος ήταν συνδικαιούχος και όχι αποκλειστικός δικαιούχος αυτού.

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο 1228/2014 ορίζεται, αναφορικά με την κατανομή της προσαύξησης περιουσίας, μεταξύ συνδικαιούχων κοινών λογαριασμών, ότι: «Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθρων 28 και 64 Ν 4174/2013)».

Κατά τα ανωτέρω, τεκμαίρεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός μεταξύ των συνδικαιούχων. Το τεκμήριο αυτό δύναται ασφαλώς να ανατραπεί είτε την ελεγκτική αρχή είτε τον ελεγχόμενο φορολογούμενο, φέροντας και το σχετικό βάρος απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Η άνω προσέγγιση υιοθετήθηκε πρόσφατα και στην υπ' αριθ. 2885/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η οποία διέλαβε τα εξής:

«.....περαιτέρω, από το άρθρο 1 του ν. 5638/1932 'περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό'', όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του ν.δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ' στοιχ. α' του ν.δ. 118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας, στο όνομα δύο ή περισσότερων, είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή



περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάση της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με το άρθρο 806 και 830 του ΑΚ και το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.δ. της 17-7/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (Ολ. ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ' αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 του ΑΚ, το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων. Επιπλέον, από τις ανωτέρω διατάξεις, σε συνδυασμό με εκείνες των άρθρων 411, 489, 490, 491 και 493 του ΑΚ προκύπτει, ότι κατά του αναλαβόντος τα χρήματα από τον κοινό λογαριασμό, ο μη αναλαβών έχει αξίωση, λόγω της δημιουργούμενης ενεργητικής εις ολόκληρον ενοχής, ποσού ίσου προς το ήμισυ της καταθέσεως, εκτός αν από τη μεταξύ τους εσωτερική σχέση προκύπτει άλλη αναλογία ή δικαίωμα εφ' ολοκλήρου του ποσού ή έλλειψη δικαιώματος αναγωγής εκ μέρους αυτού που δεν προέβη στην ανάληψη (ΑΠ 1800/2012, 1001/2012). Εκ τούτων παρέπεται ότι, σε περιπτώσεις αποστολής εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει, καταρχήν, να γίνεται ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος, σε περίπτωση δε που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών, η οποία εξικνείται μέχρι του σημείου ότι τα χρήματα δεν ανήκαν πράγματι σε αυτόν, οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του »

Έχει δε υποστηριχθεί ότι το τεκμήριο της ισομερούς κατανομής δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής αρχής καθώς τούτο ισχύει μόνο μεταξύ των συνδικαιούχων και όχι μεταξύ συνδικαιούχων και τρίτων και περαιτέρω μεταθέτει στον φορολογούμενο την απόδειξη ενός αρνητικού γεγονότος ότι δηλαδή η καταλογισθείσα εξ ολοκλήρου προσ αύξηση περιουσίας του ανήκει μόνο κατά συγκεκριμένο ποσοστό, βάρος μη αποδεκτό ως αντικείμενο στον θεμελιώδη κανόνα απόδειξης σύμφωνα με τον οποίο κανένας δεν μπορεί να υποχρεωθεί σε απόδειξη αρνητικού γεγονότος.

### **Φορολογική Αντιμετώπιση – Χρόνος Φορολογίας**

Οποιαδήποτε προσ αύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%). Περαιτέρω, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσ αύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

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. Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, 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.

## Συμπεράσματα

Η πρόθεση για φορολόγηση αδήλωτων εισοδημάτων είναι ορθή. Όμως η έλλειψη σαφήνειας σε συνδυασμό με την εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άνω διατάξεων εκ μέρους της Διοίκησης, οδηγεί στον καταλογισμό αυθαίρετων υπέρογκων ποσών φόρων και προστίμων, στον εξαναγκασμό των φορολογουμένων να αμφισβητήσουν τις φορολογικές εγγραφές με Προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής είτε ρητώς είτε σιωπηρώς και στον χαρακτηρισμό τους ως κατηγορουμένων για φοροδιαφυγή με βαρύτατες ποινικές κυρώσεις.

Για περισσότερες πληροφορίες επικοινωνήστε μαζί μας:

**ΓΙΑΝΝΑΤΣΗΣ ΚΑΙ ΨΑΡΑΚΗΣ**  
**ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

WWW.YIANNATSISS.GR

38, ΚΑΡΝΕΑΔΟΥ, ΚΟΛΩΝΑΚΙ

106 76, ΑΘΗΝΑ

ΕΛΛΑΔΑ

T: (+30) 210 7231076

F: (+30) 210 7231075