



15th Athens Tax Forum

Ευφυής Φορολογική Πολιτική:

Ισχυρός Πυλώνας στη Βιώσιμη Ανάπτυξη και την Ανταγωνιστικότητα

Ευστάθιος Κ. Μπακάλης, Partner, Head of Tax Litigation, KBVL Law Firm

Member of Deloitte Legal Network

16 Απριλίου 2019



Koimtzoğlu-Bakalis-Venieris-Leventis &
Associates
Law Partnership



Νομολογιακές Εξελίξεις σε Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

Ευστάθιος Κ. Μπακάλης, Partner, Head of Tax Litigation, KBVL Law Firm
Member of Deloitte Legal Network

Περιεχόμενα

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

- ΣΤΕ 884/2016 5
- ΣΤΕ 1891/2018 6-7
- ΣΤΕ 1894/2018 8
- ΣΤΕ 1895/2018 9
- ΣΤΕ 1896/2018 10
- ΣΤΕ 1897/2018 11

Ζητήματα Παραγραφής

- ΤριμΔΕφΑθ 1107/2019 13
- ΤριμΔΕφΑθ 3932/2018 13

Συμπερασματικές παρατηρήσεις 14



Ζητήματα
Προσαύξησης Περιουσίας

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

ΣΤΕ 884/2016

1

Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών, που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του

2

Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογουμένου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

3

Το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση, φέρει κατ' αρχήν, η Φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο τούτο δεν έχει την έννοια ότι η Φορολογική Αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της.

4

Η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα, που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

5

Στοιχεία έμμεσης απόδειξης μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, που τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό, το οποίο δεν καλύπτεται από τα εισοδήματα, που αυτός έχει δηλώσει στη Φορολογική Αρχή, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται είτε εντοπίζει η Φορολογική Αρχή.

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

ΣΤΕ 1891/2018

Κρίσιμες Σκέψεις

- Η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος **από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος** (ήτοι από γνωστή πηγή), και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, άλλως «τεκμήρια».
- Τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος **από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος** μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, που τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό, το οποίο δεν καλύπτεται από τα εισοδήματα, που αυτός έχει δηλώσει στη Φορολογική Αρχή, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται είτε εντοπίζει η Φορολογική Αρχή.
- **Τα ανωτέρω ισχύουν όχι μόνο προκειμένου περί ατομικού τραπεζικού λογαριασμού του ελεύθερου επαγγελματία, αλλά και σε περίπτωση, που αυτός είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα.**

Στοιχεία, που συνεκτιμώνται για την εξαγωγή ενός τέτοιου συμπεράσματος:

- μεταφορά χρηματικού ποσού από τον λογαριασμό αυτό σε:
 - α) ατομικό λογαριασμό του ελεύθερου επαγγελματία,
 - β) λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας, στην οποία ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι εταίρος ή μέτοχος,
 - γ) λογαριασμό τρίτου προσώπου, με το οποίο ο ελεύθερος επαγγελματίας έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή
- αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών, που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του ελεύθερου επαγγελματία, ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

ΣΤΕ 1891/2018 (συνέχεια)

Κρίσιμες Σκέψεις

- Εάν δεν προκύπτει κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων κοινού λογαριασμού ή/και το μερίδιο, που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο, που θέτει το άρθρο 493 ΑΚ, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του.
- **Στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος μπορούν να αντληθούν και από τραπεζικό λογαριασμό άλλου προσώπου (ή από κοινό λογαριασμό άλλων προσώπων), του οποίου δεν είναι συνδικαιούχος ο ελεύθερος επαγγελματίας.**

Στοιχεία, που συνεκτιμώνται για την εξαγωγή ενός τέτοιου συμπεράσματος:

- ο συγγενικός, φιλικός ή επαγγελματικός δεσμός μεταξύ του ελεύθερου επαγγελματία και του δικαιούχου ή των δικαιούχων του λογαριασμού
- η μη άσκηση από τα άλλα αυτά πρόσωπα επαγγελματικής δραστηριότητας ικανής να οδηγήσει στην παραγωγή εισοδήματος αντίστοιχου με το σημαντικό ποσό, που έχει εισρεύσει στον λογαριασμό τους, χωρίς να παρέχονται επαρκείς και αρκούντως τεκμηριωμένες εξηγήσεις για την προέλευσή του
- η μεταφορά του ποσού στον επίμαχο λογαριασμό από τραπεζικό λογαριασμό του ελεύθερου επαγγελματία ή η κατάθεσή του από αυτόν
- η μεταφορά χρηματικού ποσού από τον λογαριασμό αυτό σε:
 - α) ατομικό λογαριασμό του ελεύθερου επαγγελματία,
 - β) λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας, στην οποία ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι εταίρος ή μέτοχος,
 - γ) λογαριασμό τρίτου προσώπου, με το οποίο ο ελεύθερος επαγγελματίας έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή
- η αφαίρεση από τον λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη δαπάνης του ελεύθερου επαγγελματία

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

ΣΤΕ 1894/2018

Κρίσιμες Σκέψεις:

1 >

Η μεταφορά χρηματικού ποσού από κοινό τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου με τη σύζυγό του στην ημεδαπή σε άλλο κοινό τραπεζικό λογαριασμό τους στην ημεδαπή **δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσαύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου**, κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα.

2 >

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση μεταφοράς χρηματικού ποσού σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό των δύο συζύγων σε ημεδαπή τράπεζα από κοινό τραπεζικό λογαριασμό τους σε τράπεζα εδρεύουσα σε άλλο κράτος.

3 >

Τυχόν διαπίστωση προσαύξησης της περιουσίας του συζύγου συνεπεία μιας τέτοιας μεταφοράς προϋποθέτει, κατ' αρχήν, αρκούντως τεκμηριωμένη κρίση ότι:
(α) η σύζυγος ήταν αληθής δικαιούχος είτε του συνόλου του πιστωθέντος ποσού είτε ποσοστού μεγαλύτερου του 50%, με βάση τις εσωτερικές σχέσεις των συζύγων – συνδικαιούχων του τροφοδότη κοινού λογαριασμού,
(β) ότι παραμένει άγνωστη η αιτία, ήτοι ο γενεσιουργός λόγος, της μεταφοράς του αντίστοιχου ποσού από την περιουσία της συζύγου στην περιουσία του συζύγου.

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

ΣΤΕ 1895/2018

Σε περίπτωση, που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί ότι ορισμένη προσαύξηση της περιουσίας ελεύθερου επαγγελματία, συναγόμενη από τραπεζικούς λογαριασμούς του, συνιστά μη δηλωθέν εισόδημά του από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, **το Διοικητικό Δικαστήριο δεν έχει την εξουσία, κατά τροποποίηση της πραγματικής βάσης της επίδικης πράξης,** να κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση αποτελεί εισόδημα *(όχι προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, αλλά)* άγνωστης πηγής ή αιτίας, το οποίο, εν πάση περιπτώσει, υπόκειται σε φόρο *(θεωρούμενο κατά πλάσμα δικαίου)* ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010.

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

ΣΤΕ 1896/2018

Ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεσθεί ότι το χρηματικό ποσό, που βρέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό του, δεν συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του άγνωστης πηγής ή αιτίας, αλλά προέρχεται από κέρδη από νόμιμο παίγνιο. Δεν απαιτείται να έχει συμπεριλάβει τα κέρδη αυτά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους κτήσης τους, διότι:

(α) δεν συνιστούν «εισόδημα» κατά το άρθρο 4 του Ν.2238/1994, αλλά περιουσιακό στοιχείο / κεφάλαιο, φορολογούμενο με βάση τις διατάξεις του Ν. 2961/2001,

(β) από την κείμενη νομοθεσία δεν προκύπτει ότι ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεσθεί τέτοια κέρδη του, ώστε να δικαιολογήσει την προέλευση χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του, μόνον εφ' όσον τα έχει δηλώσει στα Πρόσθετα Πληροφοριακά Στοιχεία της Δήλωσής του.

Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

ΣΤΕ 1897/2018

Κρίσιμες Σκέψεις

- Το Διοικητικό Δικαστήριο, προκειμένου να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για την αμφισβητούμενη τέλεση της φορολογικής παράβασης, μπορεί με προδικαστική απόφαση να διατάξει τη συμπλήρωση των αποδείξεων ή / και τη διενέργεια επανελέγχου από τη Διοίκηση.
- Εφ' όσον, σε εκτέλεση της προδικαστικής απόφασης του Δικαστηρίου, η Φορολογική Αρχή εισφέρει νέα πραγματικά στοιχεία, ο προσφεύγων δικαιούται να εκθέσει, με υπόμνημα, τις απόψεις του επί των νέων στοιχείων και να τα αντικρούσει, διατυπώνοντας σχετικούς νέους ισχυρισμούς, ακόμη και αν θα μπορούσε να τους έχει προβάλει μέχρι την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης.



Ζητήματα Παραγραφής

Ζητήματα Παραγραφής

ΤριμΔΕφΑθ 1107/2019 & ΤριμΔΕφΑθ 3932/2018

ΤριμΔΕφΑθ 1107/2019

(α) Με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι, **υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, το χρονικό διάστημα της παραγραφής πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια.**

(β) Η κατ' άρθρο 249 Α.Κ. 20ετής παραγραφή, που θεωρείτο εφαρμοστέα σχετικά με το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου, **δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής κατά τρόπο συνταγματικώς επιτρεπτό,** κατόπιν εκδόσεως της **υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομελείας του ΣΤΕ.**

(γ) Εφαρμοστέα και στην περίπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου είναι η 5ετής παραγραφή, που εφαρμόζεται και στη φορολογία εισοδήματος και στον Φ.Π.Α.

(δ) Η 5ετής παραγραφή εκκινεί στο τέλος της ίδιας της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου και συμπληρώνεται μετά την πάροδο πενταετίας από αυτή.

ΤριμΔΕφΑθ 3932/2018

- Η διάταξη του άρθρου 36§3 του Κ.Φ.Δ. περί εικοσαετούς παραγραφής για περιπτώσεις φοροδιαφυγής για φορολογικά έτη από την 01.01.2014 είναι **αντίθετη** στις διατάξεις του Συντάγματος και, ιδίως, στην προβλεπόμενη εκ της διατάξεως του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας, πολλώ μάλλον αναδρομικώς εφαρμοζόμενη και πριν την 01.01.2014, κατ' επίκληση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72§11 εδ. β' του Κ.Φ.Δ.

Νομολογιακές Εξελίξεις σε Ζητήματα Προσαύξησης Περιουσίας

Ουσιώδες εκκρεμές ζήτημα:

Νομιμοποιείται η Φορολογική Αρχή, μέσω του ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών, να προβαίνει σε έλεγχο χρήσεων, ως προς τις οποίες έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, και, εφ' όσον από τις κινήσεις των λογαριασμών αυτών διαπιστώνει άλλες φορολογητέες σχέσεις (π.χ. δωρεές, δάνεια κ.λπ.), υποκείμενες σε διαφορετικό χρόνο παραγραφής, να επιβάλλει τις αντίστοιχες φορολογικές επιβαρύνσεις;

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte Certified Public Accountants S.A., Deloitte Business Solutions S.A., Deloitte Business Process Solutions Societe Anonyme for the Provision of Accounting Services and Deloitte Alexander Competence Center S.A. are the Greek member firms of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). "Deloitte Certified Public Accountants S.A." provides audit and risk advisory services, "Deloitte Business Solutions S.A." financial advisory, tax and consulting services and "Deloitte Business Process Solutions Societe Anonyme for the Provision of Accounting Services" accounting outsourcing services. "Deloitte Alexander Competence Center S.A." based in Thessaloniki is a center of innovation providing financial advisory, tax, consulting and risk advisory services. "Koimtzoglou-Bakalis-Venieris-Leventis & Associates Law Partnership" ("KBVL Law Firm") is a Greek law partnership qualified to provide legal services and advice in Greece.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 286,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2019. For information, contact Deloitte Greece.