



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 01-03-2016

Αριθμός απόφασης: 673

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604554  
**ΦΑΞ** : 213 1604566-7

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά των υπ' αριθμ. : α) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και β) ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθ. 18 Ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α) ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και β) ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθ. 18 Ν. 3758/2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2008 των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά της από ..... οικείας έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την από 01-03-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 32.862,37€ πλέον 39.434,84€(πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 72.297,21€, για το οικον. έτος 2008.

2) Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς (άρθ. 18 του Ν. 3758/2009), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα έκτακτη εισφορά (κύριος φόρος) ποσού 2.000,00€ πλέον 2.400,00€(πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 4.400,00€, για το οικον. έτος 2008.

Με αιτία τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στον .....(αδελφό της προσφεύγουσας), το 2014, λόγω της αποστολής στο εξωτερικό κατά τα έτη 2010 και 2011, δύο εμβασμάτων συνολικής αξίας 635.000,00€, από τον υπ' αριθ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ....., διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του και σε προγενέστερες χρήσεις, και για τον λόγο αυτό εκδόθηκε η με αριθμ. .... εντολή, προκειμένου να επεκταθεί η διενέργεια του μερικού ελέγχου και στις χρήσεις 2007(οικ. 2008) και 2008(οικ. 2009).

Ο ανωτέρω τραπεζικός λογαριασμός είναι κοινός, με συνδικαιούχους τους κάτωθι:

α) ..... (αδελφό της προσφεύγουσας), β) ..... (πατέρα), γ) .....(μητέρα) και δ) ..... (προσφεύγουσα).

Από τα προσκομισθέντα από αυτόν αποδεικτικά στοιχεία, μεταξύ άλλων και της αναλυτικής κίνησης του ανωτέρω λογαριασμού, διαπιστώθηκε ότι και η προσφεύγουσα είχε τροφοδοτήσει τον ανωτέρω λογαριασμό, ως ακολούθως:

α) με το ποσό των 89.261,41€ το έτος 2007 και

β) με το ποσό των 8.485,88€ το έτος 2008.

Προκειμένου να διερευνηθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας τα έτη 2007(οικ.2008) και 2008(οικ.2009) που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 § 3 Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν. 3888/2010 και ισχύει), λόγω των χρηματικών ποσών με τα οποία τροφοδότησε τον ως άνω κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας .....Α.Ε, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ. .... εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και διενεργήθηκε έλεγχος βάσει των διατάξεων των άρθρων 66 και 67<sup>Α</sup> του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ), για τα έτη αυτά. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, της καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος για τα ανωτέρω οικονομικά έτη, στην υπό εξέταση υπόθεση για το οικ. έτος 2008. Για το οικ. έτος 2008 της επιβλήθηκε και η έκτακτη εισφορά του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν και να εξαφανιστούν οι προβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Νομικά πλημμελείς και αντισυνταγματικές οι προσβαλλόμενες πράξεις.

2) Η εντολή ελέγχου δεν εκδόθηκε μέχρι την 31.12.2014, και επομένως έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής της εν λόγω υπόθεσης.

3) Η αναδρομική η εφαρμογή του νόμου (αρ. 15 παρ. 3 Ν. 3888/2010), πριν τις 30-09-2010 (ημερομηνία ψήφισης του νόμου) λειτουργεί σε βάρος του φορολογούμενου και συνεπώς αντίκειται στο Σύνταγμα.

4) Ουσιαστική αβασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων – Εσφαλμένη και ανακριβής η κρίση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5) Απέδειξε ότι το ποσό των 69.698,00€ προέρχεται από κοινό λογαριασμό του πατέρα της και της μητέρας της αλλά δεν λήφθηκε υπόψη από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6) Το γεγονός ότι η τηλεφωνική εντολή για την μεταφορά του ανωτέρω ποσού δόθηκε από αυτήν δεν την καθιστά κυρία του ποσού.

7) Στην περίπτωση που το ποσό αυτό αποτελούσε άτυπη δωρεά, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν προέβη σε έλεγχο του πραγματικού γεγονότος και εφόσον διαπιστωνόταν η αλήθεια να την κάνει αποδεκτή.

8) Το ποσό των 19.563,41€ που της αναλογεί από την συνολική πίστωση του ποσού των 78.253,62€ στον υπ' αρ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ....., το καλύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά της.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

(Η περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.).....».

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) .....».

**Επειδή** με την παρ.1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.....δικαιούται:

**α.** Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις **και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.**

**β.** Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου:... « Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται .....και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται , κατά τον έλεγχο των δηλώσεων.....για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67<sup>Α</sup> του Ν. 2238/94: «Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα εφόσον επιλεγούν προς έλεγχο από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και διενεργείται στην Ελεγκτική υπηρεσία με βάση: **α)** τα στοιχεία του φακέλου, **β)** τα δελτία πληροφοριών, **γ)** τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, **δ)**....., **ε)** τα στοιχεία και τις πληροφορίες των Προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 παρ. 2 του Ν. 3842/2010 ( που ορίζει ότι : Τα Υπουργεία, .....,οι Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα ..... υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος .....) και **στ)** τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.».

**Επειδή,** κατά την διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το 2014, στον αδελφό της προσφεύγουσας ....., βάσει της υπ' αριθ. .... εντολής μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με αιτία την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό κατά τα έτη 2010 και 2011, προσκομίστηκαν από αυτόν διάφορα αποδεικτικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων, και η αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. .... κοινού τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας ..... Α.Ε, για το χρονικό διάστημα από .....(ημερομηνία έναρξης του λογαριασμού) έως ....., με το με αρ. πρωτ. .... υπόμνημά του προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Από την επισκόπηση αυτής, διαπιστώθηκε ότι κατά το έτος 2007, ο ανωτέρω λογαριασμός τροφοδοτήθηκε και από την προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

α) με το ποσό των 69.068,00€, το οποίο πιστώθηκε στις ....., κατόπιν τηλεφωνικής εντολής της προσφεύγουσας και

β) με τα ποσά που αναφέρονται στον κατωτέρω πίνακα, για τα οποία δεν προσκομίστηκε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με το ποιος είναι ο καταθέτης αυτών και για τον λόγο αυτό

επιμερίστηκαν ισομερώς μεταξύ των συνδικαιούχων του ανωτέρω κοινού τραπεζικού λογαριασμού:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ .....
1			24.600,00€	6.150,00€
2			53.653,62€	13.413,41€
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>78.253,62€</b>	<b>19.563,41€</b>

Οι ανωτέρω κινήσεις(πιστώσεις) του υπ' αριθ. .... κοινού τραπεζικού λογαριασμού περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, το 2014, με την προσκομισθείσα από τον .....(αδελφό της προσφεύγουσας) αναλυτική κίνηση του ως άνω λογαριασμού, η οποία και απετέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, από το οποίο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας. Σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία, όπως συνέβη και στην παρούσα περίπτωση.

Άρα, δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής, για τη χρήση 2007, του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

**Επειδή** με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται 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. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

**Επειδή** στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2,3 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «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 παρ. 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 εισοδήματος 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.

**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.».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 15 του Ν. 3888/2010 διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος ο φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος.

Ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν φόρο και μάλιστα αναδρομικά. Αποτελούν θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της φορολογικής ικανότητας, ..... Τούτο δεν αντιβαίνει τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων εισοδημάτων από τη φορολογία και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ. ΣτΕ 1742/2013), όπως συμβαίνει και με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010. (αρ. αποφάσεων **5981/2014 & 1451/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών**).

Επίσης η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 (ν. 2238/1994), η οποία προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, δεν χαρακτηρίζει ως εισόδημα, προσαύξηση που δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος – ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής επιβολής φόρου καθ' υπέρβαση των χρονικών ορίων του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος- αλλά απλώς κατανέμει το βάρος της 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 ποσών που την δημιούργησαν (αρ. απόφασης **3983/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών – τμήμα 6<sup>ο</sup> Τριμελές**).

**Επειδή** η προσφεύγουσα προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να δικαιολογήσει την τροφοδότηση, κατόπιν δικής της τηλεφωνικής εντολής, του υπ' αριθ. .... κοινού τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας ..... Α.Ε, με συνδικαιούχους τους: α) ....., β) ..... γ) ..... και δ) ..... (προσφεύγουσα), με το ποσό των **69.068,00€**.

Από τα στοιχεία αυτά, σύμφωνα και με τις διαπιστώσεις – επαληθεύσεις του ελέγχου προκύπτουν τα εξής:

**1)** Ο λογαριασμός ..... της Τράπεζας ..... Α.Ε, με συνδικαιούχους τους: α) ..... (πατέρα της προσφεύγουσας και β) ..... (μητέρα της προσφεύγουσας) χρεώθηκε στις ..... με το ποσό των **50.000,00€** και στις ..... με το ποσό των **50.000,00€**, ήτοι με συνολικό ποσό **100.000,00€**.

2) Με το ανωτέρω αυτό ποσό των **100.000,00€**, στις ..... πιστώθηκε ο λογαριασμός ..... της Τράπεζας ..... Α.Ε, με συνδικαιούχους τους: α) ..... και β) ..... (Ημερομηνία ανοίγματος του λογαριασμού στις .....).

3) Στις ..... το ποσό των 100.000,00€ επενδύθηκε ως ακολούθως:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΑΠΟΔΟΣΗ ΠΟΣΟΥ
1	Αμοιβαία κεφάλαια		30.000,00€		29.529,11€
2	Αμοιβαία κεφάλαια		40.000,00€		40.168,48€
3	Προθεσμιακή κατάθεση		30.000,00€	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>69.697,59€</b>

Στις 13-11-2007, το υπόλοιπο του λογαριασμού ..... της Τράπεζας .....Α.Ε. ήταν 69.698,43€ προερχόμενο από την λήξη/εξαγορά των Αμοιβαίων Κεφαλαίων, πλέον των τόκων της προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 0,84€. ( 29.529,11 + 40.168,48 + 0,84 = 69.698,43€).

4) Αυθημερόν πιστώθηκε το ανωτέρω ποσό των 69.698,00€, μετά από τηλεφωνική εντολή της προσφεύγουσας, στον υπ' αριθ. λογαριασμό ..... της Τράπεζας ..... Α.Ε., με συνδικαιούχους τους: α) ....., β) ....., γ) ..... και δ) ..... (προσφεύγουσα), με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού ..... της ίδιας Τράπεζας, (στον οποίο συνδικαιούχοι είναι οι: α) ..... και β).....).

**Επειδή** η προσφεύγουσα, η οποία έφερε και το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης του κατατεθέντος χρηματικού ποσού των 69.698,00€, στον υπ' αριθ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας ..... Α.Ε, προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο και από τα οποία προκύπτει η πραγματική πηγή προέλευσής του, ήτοι ο υπ' αριθ. .... κοινός λογαριασμός της Τράπεζας ..... Α.Ε, με συνδικαιούχους τους: α) ..... (πατέρα της προσφεύγουσας και β) ..... (μητέρα της προσφεύγουσας). Συνεπώς, το ποσό αυτό, δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας της και δεν θα πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

**Επειδή** στην από ..... έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι για το ποσό αυτό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιοδήποτε στοιχείο το οποίο να αποδεικνύει ότι μέχρι την σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος έχει αποτελέσει αντικείμενο άλλης φορολογίας (π.χ. φόρου άτυπης δωρεάς).

**Επειδή** σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 24γ της ΠΟΛ 1033/2013: «Θέμα άτυπης δωρεάς τίθεται εφόσον ο συνδικαιούχος, ο οποίος δεν είχε (την οικονομική δυνατότητα να) εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, κάνει χρήση (του) ποσού του λογαριασμού, γεγονός πραγματικό και ελεγκτέο σε κάθε περίπτωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για παράδειγμα, η μεταφορά χρηματικού ποσού από και προς κοινό λογαριασμό μεταξύ των αυτών προσώπων και η επιστροφή του ίδιου χρηματικού ποσού στον αρχικό λογαριασμό, χωρίς ενδιάμεσα να έχει γίνει χρήση (του) ποσού αυτού από κάποιον από τους συνδικαιούχους, δεν μπορεί να θεμελιώσει την ύπαρξη άτυπης δωρεάς».

**Επειδή**, όσον αφορά στην μεταφορά, στις 13-11-2007, του ποσού των 69.698,00€, μετά από τηλεφωνική εντολή της προσφεύγουσας ....., από τον υπ' αριθ. .... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ..... Α.Ε, στον οποίο ήταν συνδικαιούχος με την μητέρα της, στον

υπ' αριθ. .... κοινό λογαριασμό της ίδιας Τράπεζας, στον οποίο ήταν συνδικαιούχοι η ίδια, η μητέρα της, ο πατέρας της και ο αδελφός της, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα έκανε χρήση του ποσού αυτού και κατά συνέπεια δεν μπορεί να θεμελιωθεί η ύπαρξη άτυπης δωρεάς στην προκειμένη περίπτωση.

**Επειδή** στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 18 αναφέρεται ότι: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

**Επειδή** όσον αφορά την πίστωση του υπ' αριθ. .... κοινού λογαριασμού της Τράπεζας ..... Α.Ε, με συνδικαιούχους τους: α) ....., β) ....., γ) ..... και δ) .....(προσφεύγουσα), με τα ποσά των πρωτογενών καταθέσεων, όπως αυτά αναφέρονται στον κατωτέρω πίνακα:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ .....
1	.	.	24.600,00€	6.150,00€
2	.	.	53.653,62€	13.413,41€
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>78.253,62€</b>	<b>19.563,41€</b>

από τα οποία, μετά τον ισομερή επιμερισμό τους, στην προσφεύγουσα αναλογεί το ποσό των 19.563,41€(6.150,00€ + 13.413,41€), δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ήτοι στοιχεία σχετικά με τον ή τους δικαιούχους των λογαριασμών της ..... και της ....., αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών των ως άνω αναφερομένων Τραπεζών, στοιχεία σχετικά με το ποιος εισέφερε στους λογαριασμούς αυτούς από τους οποίους μεταφέρθηκαν τα ως άνω ποσά, τα στοιχεία αυτού που διενήργησε τις πρωτογενείς αυτές καταθέσεις ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο στοιχείο προκειμένου να δικαιολογήσει τις πρωτογενείς αυτές καταθέσεις.

Τέτοια στοιχεία, σχετικά με τις ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις, δεν προσκομίστηκαν ούτε κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στον αδελφό της προσφεύγουσας ....., ο οποίος περιελάμβανε και τον έλεγχο των ίδιων ως άνω πρωτογενών καταθέσεων, και ούτε κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του, από την Υπηρεσία μας. Με την απόφαση που εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας επί της προσφυγής του ως άνω, κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008(χρήση 2007), η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώθηκε για λόγους και μόνο τυπικής πλημμέλειας.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι το ποσό των 19.563,41€(6.150,00€ + 13.413,41€) που της αναλογεί μετά τον επιμερισμό του συνολικού ποσού των 78.253,62€ των πρωτογενών καταθέσεων, στον υπ' αριθ. .... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ..... Α.Ε, το καλύπτει από τα δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματά της και με ανάλωση από το σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών (αρχική δήλωση οικ. 2006).

Όμως επειδή πρόκειται για πρωτογενείς καταθέσεις, για τις οποίες της ζητήθηκε να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους καθώς και αν αυτές φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει, ότι το μέρος από τις πιστώσεις αυτές που της αναλογεί, προέρχεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα που επικαλείται, καθώς και εάν με αυτά τροφοδότησε τους λογαριασμούς της ..... και της ..... από τους οποίους προήλθαν οι εν



λόγω πιστώσεις, ούτε αν αυτά φορολογήθηκαν ή νομίμως απαλλάχθηκαν από τον φόρο.

Συνεπώς, επειδή δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης των ως άνω πιστώσεων και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 4 & 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994, ορθώς λογίστηκε από τον έλεγχο το ποσό των 19.563,41€, ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα και προσαύξησε το δηλωθέν εισόδημά της.

**Επειδή** με τις διατάξεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.3758/2009( Έκτακτη Εισφορά οικ. έτους 2008), ορίζεται ότι: «β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 ΕΥΡΩ) και άνω. ....».

Καθώς το ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημά της προσφεύγουσας, για το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), διαφοροποιείται από αυτό του ελέγχου και είναι μικρότερο των 60.000,00€, δηλαδή κάτω του ορίου που θέτει η ανωτέρω διάταξη, δεν πρέπει να επιβληθεί έκτακτη εισφορά στο εισόδημα της προσφεύγουσας, για το οικονομικό αυτό έτος.

**Επειδή** με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .....και με ημερομηνία κατάθεσης ..... ενδικοφανούς προσφυγής και: α) την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και β) την ακύρωση της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς άρθ. 18 Ν. 3758/2009, ως εξής:

#### **Α) Επί της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**

**Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:**

<b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου	89.261,41€	89.261,41€
Μείον ποσό που δεν θεωρείται προσαύξηση περιουσίας βάσει απόφασης		69.698,00€
<b>Διαφορά φορολογούμενη ως εισόδημα άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/94</b>	<b>89.261,41€</b>	<b>19.563,41€</b>

**Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2008 βάσει της παρούσας απόφασης:**

<b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Φορολογητέα εισοδήματα	10.011,82€	10.011,82€	10.011,82€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94		89.261,41€	19.563,41€
<b>Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα</b>	<b>10.011,82€</b>	<b>99.273,23€</b>	<b>29.575,23€</b>

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φόρος Εισοδήματος	0,00€	32.862,37€	5.669,60€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		39.434,84€	6.803,52€
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>0,00€</b>	<b>72.297,21€</b>	<b>12.473,12€</b>

**Β) Επί της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς**

Συνολικά εισοδήματα οικ. έτους 2008 για την επιβολή Έκτακτης Εισφοράς, βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	10.011,82€	10.011,82€	10.011,82€
Πλέον εισοδήματα άρθρου 48 παρ. 3 Ν. 2238/94		89.261,41€	19.563,41€
<b>Συνολικά εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης</b>	<b>10.011,82€</b>	<b>99.273,23€</b>	<b>29.575,23€</b>

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό Έκτακτης Εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Έκτακτη Εισφορά	0,00€	2.000,00€	0,00€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		2.400,00€	0,00€
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>0,00€</b>	<b>4.400,00€</b>	<b>0,00€</b>

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).