



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-05-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1406

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/ 10-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ....., κατά της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό

έτος 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και της οικείας έκθεσης ελέγχου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και της οικείας έκθεσης ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 10-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 853,94€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 801,00€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 50,73€ ήτοι συνολικό ποσό **1.705,67€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 05-12-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (εφαρμογή διατάξεων ν. 2238/1994, ν. 3888/2010, ν. 4172/2013, ν. 4174/2013) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

Πιο συγκεκριμένα, από το Δ1 τμήμα Λαμίας της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος ο οποίος περιελάμβανε την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα μετά από ανώνυμη καταγγελία για έλεγχο στην οποία κατονομάζονται φυσικά πρόσωπα και ομάδες επαγγελματιών του Ν. Φθιώτιδας με σαφείς αναφορές σε θέματα διαφθοράς και φοροδιαφυγής, η οποία διαβιβάσθηκε στη Διεύθυνση Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.). Στη συνέχεια, η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. με το με αριθ. εξερχ. πρωτ./2016 διαβίβασε στο Δ1 Τμήμα Λαμίας της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

ΑΤΤΙΚΗΣ την ανωτέρω καταγγελία. Από τον ως άνω έλεγχο συντάχθηκε η από 28-09-2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 2238/94, ν. 3888/2010 και ν. 4172/2013 και ν. 4174/ 2013 των υπαλλήλων του τμήματος Δ1' Λαμίας- Δ' Υποδιεύθυνση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ α) και β) , η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. /2018 έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας. Κατόπιν εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2018 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα εισοδήματα της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 2238/1994,μ ν. 4172/2013 και ν. 4174/ 2013. Εν συνεχεία, εστάλησαν στην προσφεύγουσα α) η με αριθ. πρωτ. /2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και β) το με αριθ. πρωτ. /2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013. Ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /2018 υπόμνημα στο οποίο εξέθετε εγγράφως τις απόψεις της.

Κατόπιν των ανωτέρω και ύστερα από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης ποσού 2.536,40€, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, για την οποία συντρέχει περίπτωση ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 48§3 του ν.2238/1994, 21§4 του ν. 4172/2013 και 39 του ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Στον πίνακα με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό στις 18-01-2012 ποσό κατάθεσης 650€ από τον Το ανωτέρω ποσό αποτελεί επιστροφή δανείου και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει Υπεύθυνη Δήλωση του
2. Στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου υπήρχε στις 04-12-2012 κατάθεση ποσού 1.000€ και στις 12-12-2012 κατάθεση ποσού 1.000€ από την κόρη της προσφεύγουσας,-....., από τράπεζα του εξωτερικού στον από κοινού με

το σύζυγό της λογαριασμό της προσφεύγουσας με αριθμό της η οποία δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο με την αιτιολόγηση ότι ενώ προσκομίσθηκε το extrait, δεν προσκομίσθηκε η κίνηση του λογαριασμού από την τράπεζα του εξωτερικού.

Για τις δύο ως άνω πιστώσεις, αυτά που αναφέρονται ως extrait από το υπόμνημα της Α.Α.Δ.Ε.Ε, είναι τα πρωτότυπα της κίνησης του λογ/σμου με αριθμό της κόρης της στη, χωρίς αυτά να έχουν μεταφρασθεί επειδή θεωρήθηκε εύκολο να διαβασθούν. Επειδή τα πρωτότυπα είχαν μείνει στην ΑΑΔΕ και δεν είχαν διαβιβασθεί στη Δ.Ο.Υ., κατά την επίσκεψή της στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας προσκόμισε αντίστοιχες κινήσεις άλλων ημερομηνιών και μετά από διευκρινήσεις έγινε αποδεκτό ότι αυτά που αναφέρθηκαν σαν extrait ήταν στην πραγματικότητα κινήσεις. Επιπλέον, κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίζει το γερμανικό κείμενο καθώς και την επίσημη μετάφραση της κίνησης του Δεκεμβρίου 2012, από την Πέραν αυτού, όπως ανέφερε στο αιτιολογικό της υπόμνημα, συνυπέβαλε και παραστατικά της πληρωμών που έκανε η προσφεύγουσα για λογαριασμό της κόρης της, η οποία το 2012 εργαζόταν στη Γερμανία, στην γερμανική εταιρεία με έδρα το και αφορούσαν δόσεις αυτοκινήτου της που είχε αγορασθεί στην Ελλάδα.

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

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση,

επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή στα άρθρα 1 και 2 της ΠΟΛ. 1175/16.11.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.λπ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική

υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.[2238/1994](#) ή του ν.[4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν.[4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο

που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η από 18-01-2012 πίστωση ποσού 650,00€ στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί η προσφεύγουσα στην δεν αποτελεί εισόδημα από άγνωστη πηγή, αλλά επιστροφή ταμειακής διευκόλυνση που είχε δοθεί στον κο και το οποίο αποτελεί χαμηλό ποσό.

Επειδή, σύμφωνα με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 **απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.:** «(Α) ...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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος...

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – 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, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη

Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και λοιπών παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των δηλωθέντων εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα αντίστοιχων καταθέσεων κ.ο.κ. .

Επειδή η φορολογική αρχή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, οφείλει να ζητά από τον

φορολογούμενο να αποδείξει την πηγή και αιτία προέλευσης των διερευνώμενων πιστώσεων. Ωστόσο, κατά την αξιολόγηση των προσκομισθέντων από τον φορολογούμενο αποδεικτικών στοιχείων, θα πρέπει, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, να λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, όσο και η γενική αρχή του δικαίου, σύμφωνα με την οποία «Ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη α) τη συνολική εικόνα της φορολογούμενης, β) το μικρό ύψος της επίμαχης κατάθεσης, σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣτΕ 884/2016, γ) το γεγονός ότι η κατάθεση ήταν μεμονωμένη, δ) την οικονομική δυνατότητα της προσφεύγουσας, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ε) τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, στ) τη με ημερομηνία 07-11-2018 Υπεύθυνη Δήλωση του , πρέπει να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και, ως εκ τούτου, το ποσό των 650,00 € που πιστώθηκε στον λογαριασμό της, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και επομένως πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η από 04-12-2012 κατάθεση ποσού 1.000€ και η από 12-12-2012 κατάθεση ποσού 1.000€ δεν αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, αλλά μεταφορές ποσών από την κόρη της,-..... από τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε στην , όπου εργαζόταν εκείνη την περίοδο, στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί η προσφεύγουσα στην και αφορούσε πληρωμή υποχρεώσεων της στην Ελλάδα.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. /2018 η προσφεύγουσα συνυπέβαλε παραστατικά της που αφορούσαν πληρωμές που έκανε η προσφεύγουσα για λογαριασμό της κόρης της για δάνειο αυτοκινήτου καθώς και το συμφωνητικό και το δοσολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με την από 05-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (εφαρμογή διατάξεων ν. 2238/1994, ν. 3888/2010, ν. 4172/2013, ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν έγινε δεκτός διότι δεν προσκομίστηκε η κίνηση του λογαριασμού από τη

παρότι ζητήθηκε, με την οποία να αποδεικνύεται η μεταφορά του εν λόγω ποσού.

Επειδή, κατά το στάδιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προσκόμισε το γερμανικό κείμενο καθώς και την επίσημη μετάφραση της κίνησης του Δεκεμβρίου 2012, από την, με το οποίο αποδεικνύονται ότι έγιναν οι μεταφορές των ως άνω ποσών από τον με αριθ. λογαριασμό **της κόρης της προσφεύγουσας** στον από κοινού με το σύζυγό της λογαριασμό της προσφεύγουσας, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου και με την 05-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (εφαρμογή διατάξεων ν. 2238/1994, ν. 3888/2010, ν. 4172/2013, ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, όλες οι υπό κρίση καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας στη χρήση 2012 δικαιολογούνται και, ως εκ τούτου, δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 §3 του ν.2238/94, δεν μπορούν να αποτελέσουν φορολογητέο εισόδημά της και πρέπει να αφαιρεθούν από την καταλογισθείσα σε βάρος της προσαύξηση περιουσίας.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, και πιο συγκεκριμένα την τροποποίηση:

- 1) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για το οικονομικό έτος 2013

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της [παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994](#) και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα εισήγηση:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ ΧΡΗΣΗ	Ποσά που αποτελούν προσαύξηση βάσει τον έλεγχο	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
2013-(χρήση 2012)	2.536,40	2.536,40	0,00

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

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2012 (Οικ. Έτος 2013)	
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	64.974.63 €
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994	2.536,40 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί Προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα εισήγηση.	2.536,40 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	64.974.63 €

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

ΧΡΗΣΗΣ 2012 (Οικ. Έτος 2013)

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	39.235,39	8.552,39	39.235,39	8.552,39	39.235,39	8.552,39	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		697,77		697,77		697,77	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		7.854,62		7.854,62		7.854,62	0,00
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	25.739,24	3.854,81	28.275,64	4.716,47	25.739,24	3.854,81	
Μείωση του φόρου (της συζύγου)		183,39		191,11		183,39	
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)		3.671,42		4.525,36		3.671,42	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:							
1. Ακίνητα (δ)	32.312,40	906,37	32.312,40	906,37	32.312,40	906,37	0,00
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		12.432,41		13.286,35		12.432,41	0,00
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες	2.958,92		2.958,92		2.958,92		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα	85,00		85,00		85,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	4.957,18		4.957,18		4.957,18		

β) Ειδικών περιπτώσεων		8.001,10		8.001,10		8.001,10	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....							
Υπόλοιπο Φόρου		4.431,31		5.285,25		4.431,31	0,00
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		4.733,54		4.733,54		4.733,54	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		843,37		843,37		843,37	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		168,67		168,67		168,67	0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
6. Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας				801,00			0,00
10. Εισφορά αλληλεγγύης		1.166,08		1.216,81		1.166,08	0,00
11. Τέλος επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	0,00
Σύνολο		11.992,97		13.698,64		11.992,97	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		11.992,97		13.698,64		11.992,97	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.