



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-5-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1838

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 30-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-12-2018 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-1-2019 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:

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.654,66€ πλέον πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.473,28€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με την με αριθ./2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτουν διαφορές από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους η προσφεύγουσα είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος και αφορούν καθαρές τραπεζικές καταθέσεις, που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματά της, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), 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 προέλευσης 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 την ΠΟΛ 1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρεται ότι: *«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 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 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. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. ...

7. ...

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, 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. ...

10. ...

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, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «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.τλ.), 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.».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, 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. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. ...

6. ...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα.

Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση 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.

10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«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 ύπαρξής 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...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου

προδικαστικού ερωτήματος προσέκει η ακόλουθη απάντηση: 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, σύμφωνα με την από 28-12-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά της προσφεύγουσας για την χρήση 2012, κατόπιν του με αριθ./2018 απαντητικού υπομνήματος της προσφεύγουσας στο με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 11.985,99€ αποτελεί ποσό πρωτογενών καταθέσεων άγνωστης πηγής ή αιτίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, ως ακολούθως:

	ΕΞΑΓΩΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ 2012
	Σύνολο ποσών που κατατέθηκαν σε κάθε μορφής χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς (υπόλοιπο πρωτογενών ελεγχόμενης περιόδου)	184.471,64
μείον	Ποσά κατατεθειμένα σε λογαριασμούς που δεν είναι δικαιούχος η ελεγχόμενη (σύζυγος & κτθ λογ.)	50.450,00
	Υπόλοιπο καθαρών τραπεζικών καταθέσεων	134.021,64
πλέον	Επιχειρηματικές /επαγγελματικές δαπάνες (μετρητοίς)	30.421,83
πλέον	Προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες (ασφάλιστρα και αναλογία 049/ε1)	3.787,97
πλέον	Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής	3.940,41
πλέον	Αποπληρωμή /μείωση χρεών -δανείων	0,00
	Μερικό Σύνολο	172.171,85

πλέον	Μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου	120.000,00
	Υπόλοιπο κατατεθειμένων και αναλωθέντων εσόδων	52.171,85
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	52.171,85
μείον	Σύνολο δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας στην φορολογική δήλωση (Β)	37.185,86
	Σύνολο λοιπών εισοδημάτων στη φορολογική δήλωση (πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας) (Γ)	3.000,00
	Διαφορά (Α)-(Β)-(Γ)	11.985,99€

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟ 29-5-2012 ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΠΟΣΟΥ 6.700,00€ ΣΤΟΝ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΜΕ ΤΟΝ ΣΥΖΥΓΟ ΤΗΣ ΣΤΗΝ

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ποσού 6.700,00€ αποτελεί μέρος προκαταβολής ποσού 7.000,00€ που εισέπραξε την 28-5-2012 ο σύζυγός της με ΑΦΜ από την πώληση ταχύπλοου σκάφους ιδιοκτησίας του, με το όνομα «.....», η οποία διενεργήθηκε την 16-6-2012, αντί ποσού 20.000,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε την από 28-5-2012 Δήλωση και Απόδειξη μεταξύ του συζύγου της και του αγοραστή του ανωτέρω σκάφους, , κατοίκου με αριθμό ταυτότητας , η οποία φέρει μόνο την υπογραφή του συζύγου της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε περαιτέρω κανένα αποδεικτικό στοιχείο, που να αιτιολογεί επαρκώς την πηγή προέλευσης της ανωτέρω κατάθεσης.

Εξάλλου, οι υπεύθυνες δηλώσεις δεν αποτελούν επαρκές στοιχείο αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, ως προς την ανωτέρω πίστωση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στον με αριθ.τραπεζικό λογαριασμό της, η προσφεύγουσα είναι συνδικαιούχος με τον σύζυγό της με ΑΦΜ Ως εκ τούτου, ο επιμερισμός της κατάθεσης ποσού 6.700,00€ θα διενεργηθεί με την παρούσα απόφαση μεταξύ των συνδικαιούχων, κατά το μέρος που αφορά τον καθένα, ήτοι 3.350€ στην προσφεύγουσα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟ 31-5-2012 ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΠΟΣΟΥ 4.110,00€ ΣΤΟΝ ΜΕ ΑΡΙΘ.
..... ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ Η
ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ ΚΑΙ
..... ΣΤΗΝ

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ποσού 4.110,00€ αφορά κατάθεση που πραγματοποίησε ο συνδικαιούχος στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα με τους συνδικαιούχους ΚΑΙ στην, για δικό του λογαριασμό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε το από 31-5-2012 Δελτίο Κατάθεσης ποσού 4.110,00€ στον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό.

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε την ανωτέρω πίστωση ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 εξ' ολοκλήρου στην προσφεύγουσα, δίχως να εξακριβώσει εάν η ανωτέρω κατάθεση αφορούσε αποκλειστικά την ίδια ή έτερο συνδικαιούχο ή όλους τους συνδικαιούχους συνολικά, προκειμένου να προβεί σε επιμερισμό του ποσού της ανωτέρω κατάθεσης.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, ως προς την ανωτέρω πίστωση γίνεται αποδεκτός και ως εκ τούτου, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσής της θα προσδιοριστεί με την παρούσα απόφαση.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 30-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικονομικού Έτους 2013 (Χρήσης 2012)

Μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις βάσει ελέγχου	11.985,99€
Μείον: Πρωτογενείς καταθέσεις που αιτιολογούνται βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	4.110,00€
Μείον: Πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν τον σύζυγο της προσφεύγουσας βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	3.350,00€
Υπόλοιπο πρωτογενών καταθέσεων που δεν αιτιολογούνται βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	4.525,99€

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	1		2		3		Διαφορά 2-1
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
A-B. Από ακίνητα		2.850,00		2.850,00		2.850,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	9.127,24		9.127,24		9.127,24	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		6.881,93		18.866,93		11.407,92	4.525,99
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	9.127,24	9.731,93	9.127,24	21.716,93	9.127,24	14.257,92	4.525,99
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	9.127,24	9.731,93	9.127,24	21.716,93	9.127,24	14.257,92	4.525,99
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	9.127,24	9.731,93	9.127,24	21.716,93	9.127,24	14.257,92	4.525,99
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	9.127,24	9.731,93	9.127,24	21.716,93	9.127,24	14.257,92	4.525,99

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2013 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
A. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	9.127,24	12,72	9.127,24	12,72	9.127,24	12,72	0,00
	Μείωση φόρου		12,72		12,72		12,72	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (α)		0,00		0,00		0,00	0,00
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	9.731,93	473,19	21.716,93	2.849,23	14.257,92	1.106,43	633,24
	Μείωση φόρου		254,23		254,24		254,23	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)		218,96		2.594,99		852,20	633,24
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
B. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)	3.000,00	45,00	3.000,00	45,00	3.000,00	45,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			263,96		2.639,99		897,20	633,24
Γ. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1. Φόρος που παρακρατήθηκε								
1(β) Εμπορικές επιχειρήσεις								
1(δ) Μισθωτές υπηρεσίες								
1(ζ) Μείωση επιστροφής φόρου συζύγου								
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε								
2α. Το προηγούμενο οικονομικό έτος		278,89	473,49	278,89	488,42	278,89	473,49	0,00
Υπόλοιπο φόρου			-209,53		2.151,57		423,71	633,24
ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος								
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων								
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου								
6. Πρόσθετος φόρος /Πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής			0,00		2.473,28		617,09	617,09
10. Εισφορά αλληλεγγύης			632,40		907,84		632,40	0,00
11. Τέλος επιτηδεύματος			650,00		650,00		650,00	0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			1.218,05		6.327,87		2.468,38	1.250,32
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών. Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994			-18,12		0,00		-18,12	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			1.199,93		6.327,87		2.450,26	1.250,33

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	(Δ) = (Β) + (Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	60 μήνες Χ2%=120% 633,24€ Χ120% = 759,88€	633,24€ Χ 50% = 316,62€	65μήνες Χ 0,73% = 47,45% 633,24€ Χ 47,45% = 300,47€	316,62€+ 300,47€= 617,09€	617,09€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση 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 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.