



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 28/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1371**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στην επί της οδού, κατά: της με αριθμ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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 υπ' αριθμ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του κύριος φόρος ύψους 4.486,26 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 802,48, €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 4.960,84 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 10.249,58 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με βάση το άρθρο 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. ΕΜΠ/2013 έγγραφο του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΣΔΟΕ) Κεντρικής Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η υπ. αριθμ./2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου.

Σύμφωνα με την ως πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ.ΕΜΠ/2012 εισαγγελικής παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, αφορμή για τον έλεγχο αποτέλεσε ανώνυμη καταγγελία σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος, με την οποία καταγγέλλονταν ότι η σύζυγος του (.....), που χειρίστηκε λόγω της υπαλληλικής της θέσης τεράστια κονδύλια του κράτους για, π.χ. το έργο (Εργατικές κατοικίες), αποκόμιζε για τις εν γένει διευκολύνσεις που έκανε στους εργολάβους τα τελευταία 10 χρόνια ασύλληπτα χρηματικά ποσά, δηλ. μαύρο χρήμα με ουρά και ότι ένας έλεγχος στις καταθέσεις της ίδιας και των μελών της οικογένειάς της θα το αποδείκνυε.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., και από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και της συζύγου του διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για το υπό κρίση έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα τους στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του

άρθρου 14 του ν. 4174/2013, για παροχή εξηγήσεων. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκε υπόψη το ως άνω υπόμνημα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν στο υπό κρίση έτος, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ως ακολούθως:

Σχετιζόμενο/α ΑΦΜ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Συναλλαγής
.....			Καταθετικός	7/6/2012 10:12	B601	700,00
.....			Καταθετικός	4/7/2012 12:08	B601	700,00
.....			Καταθετικός	20/8/2012 14:00	B601	700,00
.....			Καταθετικός	15/10/2012 13:39	B601	1.400,00
.....			Καταθετικός	6/11/2012 10:02	B601	700,00
.....			Καταθετικός	4/12/2012 9:46	B601	800,00
.....			Καταθετικός	9/1/2012 9:11	B601	1.000,00
.....			Καταθετικός	30/8/2012 0:00	501	2.500,00
.....			Καταθετικός	9/5/2012 9:43	B601	3.000,00
.....			Καταθετικός	30/8/2012 0:00	501	2.500,00
.....			Καταθετικός	19/9/2012 0:00	501	7.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						21.000,00

Δεδομένου ότι οι παραπάνω κινήσεις αφορούν σε κοινούς λογαριασμούς και δεν ήταν εφικτή η ταυτοποίηση τους με τον πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω κινήσεων, έγινε επιμερισμός του ποσού από τον έλεγχο μεταξύ των δικαιούχων ως ακολούθως:

Αριθμός Λογαριασμού	Τράπεζα	Πλήθος Δικαιούχων	Συνολικό ποσό	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα
.....		2	5.000,00	5.000,00
.....		2	1.000,00	500,00
.....		2	3.000,00	1.500,00
.....		4	9.500,00	3.166,67

.....		4	2.500,00	833,33
ΣΥΝΟΛΟ			21.000,00	11.000,00

Όσον αφορά τους υπ. αριθμ., και, τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετέχει ως τέταρτος δικαιούχος η θυγατέρα του προσφεύγοντος με Α.Φ.Μ., η οποία ήταν προστατευόμενο μέλος δίχως εισόδημα για το έτος 2012 και ως εκ τούτου τα εν λόγω ποσά επιμερίστηκαν στους λοιπούς συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Σημειώνεται ότι το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος και της συζύγου του, ανήλθε για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), στο ποσό των 54.087,50 €.

Επιπροσθέτως ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων δήλωσε ανακριβώς, στην υποβληθείσα Δήλωση φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων στον ΚΩΔ 659 ποσό ύψους 310,66 €, αντί του ορθού 3.603,77 €, που αφορά σε τόκους καταθέσεων.

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικείου έτους, ως ακολούθως:

ΠΗΓΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΙΔΟΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ε1)	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α)
Α'	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	105	600,00	600,00	0,00
Γ'	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΤΟΚΟΙ	659	310,66	3.603,77	3.293,11
Δ'	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ ΑΠΟ Ο.Ε.	403	11.707,58	11.707,58	0,00
Δ'	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΟ ΑΡ. 10 ΤΟΥ Ν.2238/1994	431	9.366,07	9.366,07	0,00
Δ'	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ ΣΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΚΩΔ. 431)	433	2.341,52	2.341,52	0,00
Ζ'	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	507	0,00	11.000,00	11.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				24.325,83	38.618,94	14.293,11

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για το υπό κρίση έτος, ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/28-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης. Συγκεκριμένα, την τροποποίηση του ποσού εισφοράς αλληλεγγύης, λόγω ύπαρξης τόκων καταθέσεων. Υποβάλει συμπληρωματικά τέσσερις βεβαιώσεις τόκων της με ημερομηνία έκδοσης 21/1/2019, που αφορούν τους υπ' αριθ.καιλογαριασμούς με συνολικό καθαρό ποσό τόκων 6.571,06 € και με τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν. Οι υπόλοιποι τόκοι δεν δηλώθηκαν από παραδρομή.
- Στο πόρισμα ελέγχου θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 11.000,00 € και επιβλήθηκε φόρος, και προσαυξήσεις. Από τον έλεγχο των καταθέσεων του και με βάση τα δικαιολογητικά που προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας δικαιολογήθηκε η κατάθεση ποσού 3.000 € στις 9/5/2012, στον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό της από ανάληψη μετρητών από τον υπ. αριθ. λογαριασμό της στις 30/4/2012 ποσού 10.000,00 € και στις 3/5/2012 ποσού 11.350,00 € (Σελ.16, παρ 5 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΕ). Οι δύο παραπάνω αναλήψεις συνολικού ποσού 21.350 € (10.000 €+ 11.350 €) αρκούν για την αιτιολόγηση των εννέα από τις έντεκα συναλλαγές συνολικού ύψους 17.000 €, που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς, καθόσον όλες έγιναν μεταγενέστερα από τις δύο αναλήψεις μετρητών. Επίσης προσκομίζει φωτοαντίγραφα Βιβλιαρίου Καταθέσεων για το έτος 2012 του λογαριασμού με, πρώην στον οποίο ήταν συνδικαιούχοι ο γιός του (μη προστατευόμενο μέλος) και η κόρη του (προστατευόμενο μέλος). Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι υπήρχε από τα προηγούμενα έτη, προθεσμιακή κατάθεση ύψους 150.000 €, η οποία προέκυψε από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Συγκεκριμένα στις 26/1/2012 υπήρχε κατάθεση 150.000 € και στο τέλος του έτους στις 29/11/2012, μετά από συνεχείς αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν, ο λογαριασμός σχεδόν μηδενίστηκε (υπόλοιπο 1,41 €). Συνεπώς, εκτός του ετήσιου εισοδήματός τους, υπήρχαν και αναλήψεις ύψους 150.000 € που έγιναν το έτος 2012 και δικαιολογούν απόλυτα τις καταθέσεις που θεωρεί ο έλεγχος ως πρωτογενείς για τον προσφεύγοντα (ύψους 11.000 €) και για την σύζυγό του (ύψους 6.556,67), ενώ πρόκειται για επανακαταθέσεις αναληφθέντων ποσών. Επίσης το σύνολο των δηλωθέντων

οικογενειακών εισοδημάτων τους ανέρχονται σε 54.117,50 €. Το τεκμαρτό εισόδημα τους ανέρχεται σε 35.880 €. Επομένως η προκύπτουσα διαφορά ύψους 18.237,50 €, θα μπορούσε να αποταμιευτεί στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου **και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα** όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **4 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 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' και 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, με τη διάταξη του άρθρου **15 παρ.3 του Ν.3888/2010** εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, 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 τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή στις παρ 1 και 2 του άρθρου **12 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «1.Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από: α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειευτήριο, που είναι στην Ελλάδα. β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. γ) δ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του ν.δ. 3746/1957 (ΦΕΚ 173 Α). Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου θεωρούνται τόκοι καταθέσεων και τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις, όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15 του Ν. 3632/1928 (ΦΕΚ 137 Α'), που προστέθηκαν με το άρθρο 74 του Ν. 1969/1991 (ΦΕΚ 167 Α') και όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 2651/1998 (ΦΕΚ 248 Α'),τα οποία λαμβάνουν οι δικαιούχοι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.... 2. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).[.].».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 6 του άρθρου 62 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Σε κάθε περίπτωση στη δήλωση αυτή αναγράφονται όλα τα εισοδήματα του υπόχρεου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματα. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος. Ειδικά, για τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. του οικονομικού έτους 2013 δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους, εφόσον το συνολικό καθαρό ποσό αυτών δεν υπερβαίνει τα διακόσια πενήντα (250) ευρώ».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 29 του ν. 3986/2011** ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού. β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού. γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%)

επί ολόκληρου του ποσού. δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.....».

Επειδή περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1149/20-06-2013** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Διευκρινίσεις ως προς την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και του τέλους επιτηδεύματος, οικονομικού έτους 2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **«ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ** 1. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται, σύμφωνα με την [παραγρ. 2 του άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#), σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παράγραφο αυτή. Όσα από τα επιδόματα - βοηθήματα αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ εισόδημα, ακόμη κι αν απαλλάσσονται της φορολογίας, δηλώνονται υποχρεωτικά στον κωδικό 659-660 της δήλωσης (έντυπο Ε1) με βάση τις διατάξεις της [παραγρ. 6 του άρθρου 62](#) του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. [4110/2013](#) και συνεπώς υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, σύμφωνα με τις υφιστάμενες διατάξεις του ΚΦΕ, συγκεκριμένα την [παραγρ. 5 του άρθρου 6](#), αποτελούν εισόδημα απαλλασσόμενο της φορολογίας οι συντάξεις αναπήρων πολέμου, το εξωϊδρυματικό επίδομα, η ισόβια σύνταξη, το επίδομα πολύτεκνων, το ΕΚΑΣ, το επίδομα επικίνδυνης εργασίας. Αντίθετα, όσα επιδόματα - βοηθήματα δεν φέρουν τα απαραίτητα γενικά εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, δίδονται ως κοινωνική παροχή για την αντιμετώπιση και κάλυψη συγκεκριμένων ειδικών δαπανών στις οποίες υποβάλλονται ευπαθείς ομάδες φορολογούμενων, δίδονται χωρίς αντάλλαγμα παροχής εργασίας, χωρίς να αποτελούν καρπό περιουσιακών στοιχείων, δεν αναγράφονται στον συγκεκριμένο κωδικό της δήλωσης και συνεπώς δεν τίθεται θέμα επιβολής εισφοράς. Παραδείγματα επιδομάτων που σύμφωνα με την θέση της Διοίκησης δεν αποτελούν εισόδημα, είναι το διατροφικό επίδομα, το επίδομα τυφλότητας, το επίδομα τοκετού, τα επιδόματα λουτροθεραπείας, εισπνευσιοθεραπείας, αεροθεραπείας, ενεσοθεραπείας κλπ. 2. Υπενθυμίζεται ότι, από τον πίνακα 6 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, **οι κωδικοί που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά, είναι αυτοί που διευκρινίστηκαν με την [ΠΟΛ.1223/13.10.2011](#), δηλαδή 659-660,661-662,431-432,433-434,305-306. [..]**».

Επειδή περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1155/26-06-2013** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2013, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή, καθώς και θέματα επιστροφής φόρου που προκύπτει από την εκκαθάριση αυτής), στο άρθρο 2, ορίζεται ότι: «3. **Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων του φορολογουμένου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται**

και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος. Στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) υπάρχει υποχρέωση δήλωσης των ποσών των τόκων καταθέσεων που αναλογούν στους πραγματικούς δικαιούχους οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις. Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ έχει, σε κάθε περίπτωση, την διακριτική ευχέρεια να κρίνει διαφορετικά. δ. Επιπλέον για τους κωδικούς 657–658, 659–660 και 781–782, εμφανίζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα ανάλογα με την προέλευσή τους. 7. Στο τέλος της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Ε. προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής: «Ειδικά για τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. του οικονομικού έτους 2013 δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους, εφόσον το συνολικό καθαρό ποσό αυτών δεν υπερβαίνει τα διακόσια πενήντα (250) ευρώ.».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. 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..... 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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται 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.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 [...].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.[...] Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση**

του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).[...] 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.[...].».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των

συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή περαιτέρω, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και των τόκων καταθέσεων

Αναφορικά με τους τόκους καταθέσεων ποσού 3.603,77 €, για το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έχει αφαιρεθεί το ποσό φόρου 360,37.

Βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη ΓΓΔΕ, το καθαρό ποσό των τόκων αναγράφεται στον Κωδικό 659 (660) «3. Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2012, τα οποία

απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπής Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.» και οι τόκοι που έχουν παρακρατηθεί, στον Κωδικό 433 (434) «7. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3 και στα καθαρά κέρδη της περ. 6». Από τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 1 όπου ορίζεται ότι επιβάλλεται φόρος στο ποσό των τόκων 10%, ως ίσχυε για το 2012 και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν βάσει της ΠΟΛ 1149/20-06-2013 του Υπουργείου Οικονομικών ως προς την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2013, οι κωδικοί που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά, είναι αυτοί που διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1223/13.10.2011, δηλαδή οι κωδικοί 659-660,661-662,431-432,433-434,305-306. Συνεπώς ορθά υπολογίστηκε από τον έλεγχο εισφορά αλληλεγγύης στο συνολικό ποσό 3.603,77 € και όχι στο ποσό των 3.243,40 € (3.603,77-360,37). Συνεπώς αβάσιμα προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ο ως άνω ισχυρισμός.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του εκ παραδρομής καταλογισμού ποσού 3.000 € και ότι σε κάθε περίπτωση καλύπτει την εν λόγω διαφορά των 11.000,00 €, με αναλήψεις που έκανε πριν τις επίμαχες πιστώσεις.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο των καταθέσεων του και με βάση τα δικαιολογητικά που προσκόμισε στη φορολογική αρχή, δικαιολογήθηκε η κατάθεση ποσού 3.000 € στις 9/5/2012, στον υπ' αριθ., κοινό λογαριασμό της, από ανάληψη μετρητών από τον υπ. αριθ. λογαριασμό της, στις 30/4/2012 ποσού 10.000,00 € και στις 3/5/2012 ποσού 11.350,00 € (Σελ.16, παρ 5 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΕ) και ότι ο έλεγχος εκ παραδρομής δεν το αφαίρεσε. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι οι δύο ως άνω αναλήψεις συνολικού ποσού 21.000,00 €, αρκούν για την αιτιολόγηση των εννέα από τις ένδεκα συναλλαγές, συνολικού ποσού 17.000,00 €. Επίσης από τα φωτοαντίγραφα του βιβλιαρίου καταθέσεων που προσκομίζει για το έτος 2012 προκύπτει ότι υπήρχε από τα προηγούμενα έτη, προθεσμιακή κατάθεση ύψους 150.000 €. Συγκεκριμένα στις 26/1/2012 υπήρχε κατάθεση 150.000 € και στο τέλος του έτους, στις 29/11/2012, μετά από συνεχείς αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν, ο λογαριασμός σχεδόν μηδενίστηκε (υπόλοιπο 1,41 €). Συνεπώς, εκτός του ετήσιου εισοδήματός τους, υπήρχαν και αναλήψεις ύψους 150.000 € που έγιναν το έτος 2012 και δικαιολογούν απόλυτα τις καταθέσεις που θεωρεί ο έλεγχος ως πρωτογενείς για τον προσφεύγοντα (ύψους 11.000 €) και για τη σύζυγό του (ύψους 6.556,67 €), ενώ πρόκειται για επανακαταθέσεις αναληφθέντων ποσών.

Βάσει της από 31/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ και από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος,

διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για το υπό κρίση έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν κατέστη δυνατό να αιτιολογηθούν από τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, για παροχή εξηγήσεων. Το σύνολο των καταθέσεων που κλήθηκε ο προσφεύγων να αιτιολογήσει ανέρχονταν στο ποσό των **61.293,91 €**. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./2018 κοινό υπόμνημα παροχής εξηγήσεων. Βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος αιτιολόγησε τα ακόλουθα ποσά:

- Συνολικό ποσό **2.210,00 €** από ποσό 3.625,00 € αφορά σε καταθέσεις μετρητών προερχόμενες από ενοίκια που έλαβε η σύζυγος του στον υπ. αριθμ., τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί με τον πατέρα της , ως συνδικαιούχο.
- Ποσό **2.259,42€**, που αποτελεί κατάθεση από το Ταμείο Αλληλοβοήθειας του Προσωπικού ΟΕΚ της συζύγου του.
- Ποσό **1.576,80 €**, αφορά το λογαριασμό μισθοδοσίας της συζύγου του προσφεύγοντος και πρόκειται για συμψηφιστική εγγραφή.
- Συνολικό ποσό **12.447,69 €**, από 15.379,69 €, αφορούν τον υπ' αριθμ., κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος με τη σύζυγό του και τον ενήλικό υιό του, ο οποίος είναι συνεταίρος με τον προσφεύγοντα στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ
- Συνολικό ποσό **2.100,00 €**, που αφορά σε καταθέσεις στον υπ' αριθμ., κοινό λογαριασμό, με συνδικαιούχο τη θυγατέρα του, στην , δικαιολογήθηκε με αντίστοιχες αναλήψεις, που προηγήθηκαν.
- Η κατάθεση ποσού **3.000,00 €**, στον υπ. αριθμ., λογαριασμό κατά την 21/12/2012 δικαιολογείται από ανάληψη μετρητών 5.500,00 € στις 13/11/2012 από τον υπ. αριθμ., λογαριασμό της
- Η κατάθεση ποσού **13.000,00 €**, στον υπ. αριθμ., στις 12/03/2012 της δικαιολογείται από ανάληψη μετρητών από τον υπ. αριθμ., λογαριασμό της κατά την 29/02/2012 ποσού 9.000,00€ και κατά την 05/03/2012 ποσού 8.000,00€ αντίστοιχα.
- Το συνολικό ποσό που δικαιολογήθηκε βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ 14-17), ανέρχεται στο ποσό των 36.593,91 €. Βάσει των ανωτέρω θα έπρεπε να προκύπτει συνολικό ποσό μη αιτιολογημένο ύψους **24.700,00 €** (61.293,91-36.593,91). Περαιτέρω από την ως άνω έκθεση ελέγχου (σελ 17) και βάσει της προσβαλλόμενης πράξης

προκύπτει ότι δεν δικαιολογήθηκε συνολικό ποσό 21.000,00 € και όχι 24.700,00 €, όπως θα έπρεπε να προκύπτει, με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Συνεπώς το ως άνω ποσό δεν συμπεριλήφθηκε από τον έλεγχο στα μη δικαιολογημένα ποσά και δεν προσμετρήθηκε στον τελικό προσδιορισμό του φόρου. Από την εξέταση των προς αιτιολόγηση ποσών της οικείας έκθεσης ελέγχου (σελ 12-14), προέκυψε ότι εκ παραδρομής από τον έλεγχο αναφέρεται ως μη αιτιολογηθέν το ποσό των 3.000,00 € αντί των ορθών τριών ποσών, για τα οποία δεν προκύπτει ότι αιτιολογούνται, που απεικονίζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ως ακολούθως:

Σχετιζόμενο/α ΑΦΜ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Συναλλαγής	Κωδικός Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Συναλλαγής
.....			Καταθετικός	9/1/2012 9:10	B601	700,00
.....			Καταθετικός	21/3/2012 11:35	B601	2.000,00
-			Καταθετικός	13/6/2012 0:00	501	1.000,00

Συνεπώς το εκ παραδρομής ποσό των 3.000,00 €, που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα και μάλιστα κατά το ½ δεδομένου ότι επιμερίστηκε στους δύο συνδικαιούχους είναι προς όφελος του προσφεύγοντος, λόγω του ότι βάσει των μη αιτιολογημένων κινήσεων προκύπτει για καταλογισμό συνολικό ποσό ύψους 3.700,00 € (700,00 + 2.000,00 + 1.000,00).

Συνεπώς από τον έλεγχο λήφθηκε υπόψη αντίστοιχο ποσό ως επανακατάθεση.

Αναφορικά με το ότι το ποσό των 11.000,00 €, αφορά σε επανακαταθέσεις, ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα από τον προσφεύγοντα για τους ακόλουθους λόγους:

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα γραμματίων είσπραξης της ή της του έτους 2012, ώστε να αποδείξει με πρόσφορα και επαρκή στοιχεία στον έλεγχο, το ποιος είναι ο καταθέτης, ώστε να δύναται να ισχυριστεί καταρχήν ότι όντως τα εν λόγω ποσά αφορούν σε επανακατάθεση που έγινε από δικαιούχο ή συνδικαιούχο του λογαριασμού κατά τη διάρκεια του έτους, σε κάποιον από τους επίμαχους λογαριασμούς που τηρούσε, ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Περαιτέρω ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι υφίσταται αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), ώστε να γίνουν δεκτοί οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν σχετικές βεβαιώσεις από τις Τράπεζες, κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017 και στη ΣτΕ 884/2016.

Επειδή, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, το συνολικό οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του για το υπό κρίση έτος ανέρχονταν στο ποσό των 54.087,50 €. Περαιτέρω από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν για το έτος 2012 πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις που αφορούν αποκλειστικά τον προσφεύγοντα ύψους 32.774,65 € και πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις σε κοινούς λογαριασμούς, που αφορούν τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του ύψους 59.539,99 €. Συνολικά δηλαδή πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις που ανέρχονταν στο ποσό των 99.229,14 €.

Ο προσφεύγων από το σύνολο των ανωτέρω πιστώσεων κλήθηκε να αιτιολογήσει καταθέσεις ύψους **61.293,91 €** και **αιτιολόγησε**, για το έτος **2012**, προσκομίζοντας τα σχετικά παραστατικά στην φορολογική αρχή, κινήσεις – πιστώσεις συνολικού ποσού **40.293,91 €**, τις οποίες ο έλεγχος, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου, τις αποδέχθηκε και τις αφαίρεσε από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων και κατέληξε σε **μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις** συνολικού ποσού **21.000,00 €** (61.293,91 – 40.293,91). Το ως άνω ποσό ο έλεγχος το επιμέρισε στους δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014. Βάσει των ανωτέρω, προέκυψε ποσό ύψους 11.000,00 €, που ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα του προσφεύγοντος υπολείπονται σημαντικά των πρωτογενών καταθέσεων/ πιστώσεων που κλήθηκε να αιτιολογήσει. Ο έλεγχος δε, αποδέχτηκε τους ισχυρισμούς του περί επανακαταθέσεων σε όσες περιπτώσεις σχετίζονταν με αντίστοιχες αναλήψεις. Σημειώνεται δε ότι το εισόδημα της συζύγου του προσφεύγοντος προερχόμενο από συντάξεις και μισθώματα, λόγω της ιδιότητας της (συνταξιούχος Δημοσίου) και της κατάθεσης μέρους των μισθωμάτων στην τράπεζα, διέρχεται μέσα από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ««..... του» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012– 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	4.486,26
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013 στο φόρο	4.960,84
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	802,48
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.249,58 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.