



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.05.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 976

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 1069/4-3-2014 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.
5. Την από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθ./**30-12-2019** οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30/01/2020** 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 υπ' αριθ./**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 2.910,20€, πρόσθετος φόρος (πρόστιμο αρ.58 και τόκοι αρ.53 του Ν.4174/2013) ποσού 2.979,54€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 379,28€, δη σύνολο φόρου 6.269,02€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από 30/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, για το οικ. έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./13-12-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Η Δ.Ο.Υ. Βέροιας επεξεργάστηκε στοιχεία των κάτωθι τραπεζικών λογαριασμών που διατηρούσε η προσφεύγουσα στην Ελλάδα κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα, είτε ως δικαιούχος είτε ως συνδικαιούχος:

Τράπεζα	IBAN	Άνοιγμα	Κλείσιμο	Δικαιούχοι
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	18/09/2003	-	
CREDICOM		23/01/2009	23/12/2014	
ΕΤΕ	GR.....	26/05/2010	-	
ΕΤΕ	GR.....	15/10/2003	-	
ΑΛΦΑ	GR.....	28/08/2006	31/12/2014	

ΑΛΦΑ	GR.....	07/02/2013	31/12/2014	,
ΑΛΦΑ	GR.....	24/04/2009	31/12/2014	,,
ΑΛΦΑ	GR.....	24/04/2009	31/12/2014	,,
ΑΛΦΑ	GR.....	24/04/2009	31/12/2014	,,

Κατόπιν του ελέγχου των δηλωθέντων εισοδημάτων και της επεξεργασίας και ανάλυσης της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2013, ο έλεγχος διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας από πρωτογενείς καταθέσεις χρηματικών ποσών που προέρχονται από άγνωστη πηγή σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2013			
Ημερομηνία Συναλλαγής	Τραπεζικός Λογαριασμός	Περιγραφή & Αιτιολογία	Ποσό Συναλλαγής
16/01/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	800,00 €
23/01/2013	CREDICOM -	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,20 €
12/02/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	820,00 €
19/02/2013	ΑΛΦΑ-GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ - ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	520,00 €
25/02/2013	ΕΤΕ-GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ -	100,00 €
05/03/2013	ΑΛΦΑ-GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ - ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	830,25 €
06/03/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	800,00 €
20/03/2013	ΕΤΕ-GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100,00 €
16/04/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ-	820,00 €
24/04/2013	CREDICOM -	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,20 €
09/05/2013	ΑΛΦΑ-GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ - ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	506,80 €
13/05/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. Μ ΕΤΡΗΤΩΝ -	820,00 €
12/06/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. Μ ΕΤΡΗΤΩΝ -	800,00 €
19/06/2013	ΑΛΦΑ-GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ - ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ	520,00 €
03/07/2013	CREDICOM -	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,20 €
07/08/2013	ΕΤΕ - GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ -	150,00 €

07/08/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	800,00 €
08/08/2013	CREDICOM -	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,20 €
17/09/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	820,00 €
24/09/2013	CREDICOM -	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,50 €
26/09/2013	ΕΤΕ - GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ -	150,00 €
18/10/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ- GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	820,00 €
23/10/2013	CREDICOM -	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,20 €
29/10/2013	ΕΤΕ- G R.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ -	150,00 €
19/11/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	810,00 €
22/11/2013	CREDICOM -	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ (ΝΑΟΥΣΑΣ-Ε) - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,20 €
02/12/2013	ΕΤΕ- GR.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ -	50,00 €
17/12/2013	ΠΕΙΡΑΙΩΣ- GR.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	810,00 €
19/12/2013	CREDICOM-.....	20 - ΚΑΤΑΘΕΣΗ (ΝΑΟΥΣΑΣ-Ε) - ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ	505,20 €
ΣΥΝΟΛΟ			16.038,95€

Μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα του υπ'αρ...../19-11-2019 σημειώματος διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και κατόπιν των σχετικών εξηγήσεων που παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα, μετά των σχετικών δικαιολογητικών, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και η αιτία των εν λόγω πρωτογενών καταθέσεων και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Στον πίνακα δικαιούχων της έκθεσης ελέγχου, παραλείπονται τα δύο τέκνα της, συγκεκριμένα στον υπ'αρ.GR..... λογαριασμό της Τράπεζας ALPHA, παραλείπεται ο και στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της Τράπεζας ALPHA η
- Οι επίμαχες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της, ήτοι της ΠΕΙΡΑΙΩΣ- (GR.....), της CREDICOM-(.....) και της ΕΤΕ-(GR.....), αφορούσαν δάνεια του συζύγου της

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. **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.». ».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. ».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» **2.** Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. **3.** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι

ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 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.... 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτή. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με το **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ/5.11.2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα 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.....».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1175/2017** παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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. 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, 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 ύπαρξής 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 ελλείψει 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 αναγκάων, 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, προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα κατέθεσε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

A) Για τις πιστώσεις στον λογαριασμό **ΠΕΙΡΑΙΩΣ – GR**....., βεβαιώσεις τόκων έτους 2009 της Τράπεζας Πειραιώς που αφορούν τους δανειακούς λογαριασμούς **και** στις οποίες φαίνεται ότι δανειολήπτης είναι ο σύζυγος της. Αυτή ως εγγυήτρια του δανείου μαζί με τους (πεθερό της) και (πεθερά της) συνδέονται με τον λογαριασμό, μέσω του οποίου εξοφλείται το δάνειο χωρίς όμως να είναι αυτοί που καταβάλουν τα ποσά, ως υποστηρίζει.

B) Για τις πιστώσεις στον λογαριασμό της **CREDICOM** - βεβαίωση χορήγησης Δανείου/Πληρωμών Έτους 2010 από την οποία φαίνεται ότι δανειολήπτης είναι ο σύζυγος της και αυτή αναφέρεται ως συμπίστουχος / εγγυητής χωρίς όμως να έχει σχέση με την καταβολή των ποσών, ως ισχυρίζεται.

Γ) Για τις πιστώσεις στον λογαριασμό **ETE – GR**..... βεβαίωση για φορολογική χρήση της ETE για το έτος 2009 καθώς και συνοπτικά οικονομικά στοιχεία του λογαριασμού από τα οποία φαίνεται ότι ο λογαριασμός εξυπηρετεί ανοικτό δάνειο του συζύγου της με το οποίο ουδεμία σχέση έχει παρά μόνο ως συνδικαιούχος λογαριασμού εξυπηρέτησης, ως επισημαίνει.

Επειδή, στον πίνακα δικαιούχων της έκθεσης ελέγχου, αναφέρονται τα δύο τέκνα της, συγκεκριμένα στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της Τράπεζας ALPHA, αναφέρεται ως συνδικαιούχος ο και στον υπ'αρ. GR..... λογαριασμό της Τράπεζας ALPHA ως συνδικαιούχος η

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 και η προσφεύγουσα κλήθηκε να αποδείξει για την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας, την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη.

Μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα του υπ'αρ...../19-11-2019 σημειώματος διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου μετά του σχετικού προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αυτή υποστήριξε (όπως και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή) ότι οι επίμαχες καταθέσεις ύψους 16.038,95€ αφορούν πληρωμές δανείων. Ωστόσο οι διευκρινήσεις της προσφεύγουσας αφορούν το πού χρησιμοποιήθηκαν τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, και όχι το ποια ήταν η πηγή και η αιτία των πρωτογενών αυτών καταθέσεων, καθώς και η ταυτότητα του καταθέτη αυτών (ερωτήματα που παραμένουν αναπάντητα).

Επειδή, τα προαναφερθέντα δικαιολογητικά προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, στη φορολογική αρχή που τα έλαβε υπόψη της, προκειμένου να διαμορφωθεί το τελικό πόρισμα του ελέγχου και η φορολογική υποχρέωση που απεικονίζεται στην προσβαλλόμενη πράξη.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **30-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**:

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

Υπ' αριθμ./**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Διαφορά φόρου	2.910,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	2.979,54€

Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	379,28€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.269,02€

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

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.