



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.04.2019

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

Αριθμός απόφασης: 791

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 (*εισοδημάτων περιόδου 01.01-31.12.2015*), της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 (*εισοδημάτων περιόδου 01.01-31.12.2016*), καθώς και κατά της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

5. Την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 (*εισοδημάτων περιόδου 01.01-31.12.2015*), την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 (*εισοδημάτων περιόδου 01.01-31.12.2016*), καθώς και την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 19.800,00€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 9.900,00€, ήτοι συνολικό ποσό **29.700,00€**, για το φορολογικό έτος 2015 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2015*).
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 123,75€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 30,94€, ήτοι συνολικό ποσό **154,69€**, για το φορολογικό έτος 2016 (*εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2016*).
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ύψους 2.644,25€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.322,12€, ήτοι συνολικό ποσό **3.966,37€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε την περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2016. Στο πλαίσιο του ελέγχου αξιοποιήθηκαν τα δεδομένα των τραπεζικών

καταθέσεων της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48§3 του Ν. 2238/1994, 21§4 & 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, περί προσαύξησης περιουσίας.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα το επίμαχο διάστημα διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τα άρθρα 21§4 & 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 ύψους 60.000,00€ & 375,00€ αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα, οι πρωτογενείς πιστώσεις στον υπ' αρ. GR9801722780005278070699555-τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, οι οποίες σύμφωνα με τον φορολογικό έλεγχο δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και επιμερίστηκαν ισομερώς στους δύο δικαιούχους αυτού, είναι οι ακόλουθες:

Φορολογικό έτος 2015

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1	20.11.2015	- Τράπεζα Πειραιώς	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00€
2	30.11.2015	- Τράπεζα Πειραιώς	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	115.000,00€
			ΣΥΝΟΛΟ	120.000,00€
			ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	60.000,00€ (120.000,00/2)

Φορολογικό έτος 2016

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1	22.03.2016	- Τράπεζα Πειραιώς	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	750,00€
			ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	375,00€ (750,00/2)

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Απουσία προσαύξησης περιουσίας – Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης νομοθεσίας ως προς την φορολογία εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Οι καταθέσεις της προσφεύγουσας δικαιολογούνται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματα των προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από τον σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου. Τα ως άνω εισοδήματα διατηρούνταν εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** 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, στο άρθρο **21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο **39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, στο άρθρο **14§1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει

επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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, 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, ορίζονται 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 δραστηριότητα8. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ**: «.....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 – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.).....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. 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 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..... 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..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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, στην υπό εξέταση περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πηγή ή την αιτία των ακόλουθων πιστώσεων στον υπ’ αρ. για τις περιόδους 01.01-31.12.2015 & 01.01-31.12.2016, με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21§4 & 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, περί προσαύξησης της περιουσίας.

Φορολογικό έτος 2015

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1	20.11.2015	- Τράπεζα Πειραιώς	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00€
2	30.11.2015	- Τράπεζα Πειραιώς	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	115.000,00€
			ΣΥΝΟΛΟ	120.000,00€
			ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	60.000,00€ (120.000,00/2)

Φορολογικό έτος 2016

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1	22.03.2016	- Τράπεζα Πειραιώς	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	750,00€
			ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ	375,00€ (750,00/2)

Επειδή, η προσφεύγουσα, τόσο στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου όσο και στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίστηκε ότι τα ως άνω ποσά δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά χρήματα τα οποία προέρχονται από εισοδήματα προηγούμενων χρήσεων τα οποία διατηρούσε εκτός του τραπεζικού συστήματος. Προς απόδειξη δε του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, στον οποίο συμπεριλαμβάνονται εισοδήματά της από το οικ. έτος 1999.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Προσδιορίζεται δε με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά και σε καμία περίπτωση δεν λαμβάνει υπόψη το σύνολο των πραγματοποιηθέντων κατ' έτος δαπανών, παρά μόνο αυτές που αναγνωρίζονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό του. Κατά συνέπεια δεν απεικονίζει το πραγματικό σχηματισθέν κεφάλαιο του εκάστοτε ελεγχόμενου, όπως αυτό αποτυπώνεται στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και οι οποίες αντανakλούν την πραγματική και όχι τεκμαρτή περιουσιακή του κατάσταση.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί διατήρησης των εισοδημάτων της εκτός του τραπεζικού συστήματος για διάστημα πλέον των 15 ετών και κατάθεσης αυτών σε τραπεζικό λογαριασμό κατά την υπό κρίση χρονιά (2015), δη σε χρονιά που το τραπεζικό σύστημα διήρχετο οικονομική κρίση, δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη της περιόδου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φάκελου φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε και στον υιό της προσφεύγουσας και συνδικαιούχο του λογαριασμού, με Α.Φ.Μ., στο πλαίσιο του οποίου αξιολογήθηκαν και οι εν λόγω πιστώσεις. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας σε βάρος του οι επίμαχες πιστώσεις του έτους 2015, 5.000,00€ και 115.000,00€ στις 20.11.2015 και στις 30.11.2015 αντίστοιχα, αποδόθηκαν από τον ίδιο σε ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, της οποίας είναι μέλος (όχι όμως και η μητέρα του). Επιπρόσθετα, όσον αφορά την πίστωση στις 22.03.2016 ποσού 750,00€, ο ανωτέρω ισχυρίστηκε ότι αυτή είναι προϊόν δανεισμού από τρίτο πρόσωπο επ' ονόματι

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του ότι το ποσό κατάθεσης ύψους 5.000,00€ στις 20.11.2015, προέρχεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του. Ως εκ τούτου, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, το ποσό από την εν λόγω κατάθεση που αναλογεί στην προσφεύγουσα θα πρέπει να μην θεωρηθεί προσαύξηση της περιουσίας της.

Επειδή, ως προς τις λοιπές δύο πιστώσεις, ύψους 115.000,00€ στις 30.11.2015 και 750,00€ στις 22.03.2016 διαπιστώνεται έντονη αντιφατικότητα στους ισχυρισμούς των δύο συνδικαιούχων του υπό κρίση λογαριασμού, καθώς η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών ο δε γιος της ότι είναι εισόδημα της ομόρρυθμης εταιρίας (της οποίας είναι

μέλος) με αποτέλεσμα να μη προκύπτει με βεβαιότητα η πηγή προέλευσης και η αιτία των πιστώσεων αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απουσίας προσαύξησης της περιουσίας της γίνεται αποδεκτός σε ότι αφορά την πίστωση των 5,000,00€ στις 20.11.2015, δη ότι το ποσό των 2.500,00€ (5.000,00:2) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας της, ενώ απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος σε ότι αφορά τις λοιπές πιστώσεις.

Κατά συνέπεια, το φορολογητέο εισόδημα, ο αναλογών φόρος και η εισφορά αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2015 αναπροσαρμόζονται ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	0,45		0,45		0,45		
Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Αγροτ επιχειρημ. δραστηριότητα							
Μισθωτή Εργασία – Συντάξεις	6.105,86		6.105,86		6.105,86		
Υπεραξίας μεταβίβασης κεφαλαίου							
Προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21 Ν. 4172/2013)			60.000,00		57.500,00		-57.500,00
Συνολικό εισόδημα	6.106,31		66.106,31		63.606,31		-57.500,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	6.106,31		66.106,31		63.606,31		-57.500,00
	5.187,11						
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Άθροισμα	11.293,42		66.106,31		63.606,31		-57.500,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	11.293,42		66.106,31		63.606,31		-57.500,00

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	11.293,42	66.106,31	63.606,31	57.500,00
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	334,74	20.134,74	18.925,29	18.590,55
Προκαταβολή φόρου					

Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/13		9.900,00	9.295,27	9.295,27
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	334,74	30.034,74	28.220,56
	για επιστροφή			

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	11.293,42	66.106,31	63.606,31	-57.500,00
Συντελεστής εισφοράς	0%	4%	4%	
Εισφορά προσφεύγοντος	0,00	2.644,25	2.544,252	2.544,252
Πρόσθετη εισφορά	0,00	1.322,12	1.272,126	1.272,126
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ 2015	0,00	3.966,37	3.816,38	3.816,38

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Α. την τροποποίηση της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας,

Β. την τροποποίηση της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας,

Γ. την επικύρωση της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Διαφορά φόρου	19.800,00€	18.590,55€	-1.209,45 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	9.900,00€	9.295,27€	-604,73 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.700,00 €	27.885,82 €	-1.814,18 €

**Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/
πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016**

	Βάσει ελέγχου
Διαφορά φόρου	123,75€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	30,94€
Σύνολο φόρου για καταβολή	154,69€

**Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς
αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 έτους 2015**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Εισφορά	2.644,,25€	2.544,25€	100,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	1.322,12€	1.272,13€	49,99 €
Σύνολο για καταβολή	3.966,37€	3.816,38€	149,99 €

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.