



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.04.2019

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

Αριθμός απόφασης: 829

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 από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

5. Την υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας 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 από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδημάτων έτους 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 43.194,07€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 39.885,40€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 4.960,01€, ήτοι συνολικό ποσό **88.039,48€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 15.11.2018 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Η εντολή εκδόθηκε στο πλαίσιο στόχευσης από την ελεγκτική υπηρεσία, λόγω δήλωσης υψηλού κόστους πωληθέντων και ένδειξης απόκρυψης φορολογητέων εσόδων από την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα-οδοντιάτρου δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, με αποτέλεσμα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 τα βιβλία του να κριθούν ως επαρκή και ακριβή.

Ωστόσο, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε ο προσφεύγων την υπό κρίση περίοδο διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 100.856,89€, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον ίδιο και χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση της περιουσίας του προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία (άρθρο 48§3 του Ν. 4172/2013).

Συγκεκριμένα, οι πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες σύμφωνα με τον φορολογικό έλεγχο δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, είναι οι ακόλουθες:

Α/Α	Τραπεζικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
-----	------------------	---------------------	-----------------------	-----------------------	---------------

1	.....	.....	15/03/2012 00:00	-	10.000,00
2	...../ .....	.....	20/04/2012 00:00	-	10.000,00
3	...../ .....	.....	07/05/2012 00:00	-	10.000,00
4	...../ .....	.....	09/05/2012 00:00	-	7.000,00
5	...../ .....	.....	16/05/2012 00:00	-	4.000,00
6	...../ .....	.....	18/05/2012 00:00	-	7.500,00
7	..... / .....	.....	28/05/2012 13:51	ΚΤΘ.ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	3.000,00
8	...../ .....	.....	21/06/2012 00:00	CASH DEPOSIT	5.000,00
9	..... / .....	.....	21/06/2012 10:32	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
10	..... / .....	.....	26/06/2012 08:40	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.700,00
11	...../ .....	.....	18/07/2012 12:49	-	1.000,00
12	...../ .....	.....	10/08/2012 00:00	B/O 807.....Μισθός	511,36

13	..... / .....	.....	29/10/2012 13:59	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.105,43
14	...../ .....	.....	23/11/2012 00:00	-	5.000,00
15	..... / .....	.....	23/11/2012 11:14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
16	...../ .....	.....	05/12/2012 00:00	CASH DEPOSIT	2.548,92
17	..... / .....	.....	05/12/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
18	..... / .....	.....	05/12/2012 11:43	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.000,00
19	...../ .....	.....	07/12/2012 00:00	B/O 807 2012/11/1 Μισθός	491,18
20	...../ .....	.....	12/12/2012 00:00	CASH DEPOSIT	6.000,00
21	..... / .....	.....	18/12/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ		100.856,89

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη και αντιφατική ελεγκτική διαδικασία – παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης – έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας - μη νόμιμος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου. Η ελεγκτική αρχή εντελώς αντιφατικά και παράνομα στηρίζει τον έλεγχο της σε δύο αλληλοαναιρούμενες βάσεις. Είναι άδηλο αν το επιπλέον εισόδημα που προσδιορίζει ο έλεγχος προέρχεται από την άσκηση του επαγγέλματος του οδοντιάτρου ή από εισόδημα άγνωστης πηγής ή προέλευσης.
2. Παραβίαση των κανόνων ελέγχου της προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα:
Ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να επιμερίσει τα ποσά στους συνδικαιούχους των λογαριασμών και να μην καταλογίσει το σύνολο των πιστώσεων στον προσφεύγοντα. Οι συνδικαιούχοι των λογαριασμών παρανόμως δεν ελέγχθηκαν, ούτε κλήθηκαν προς παροχή εξηγήσεων.

Επιρρίφθηκε στον προσφεύγοντα το βάρος απόδειξης για το σύνολο των καταθέσεων στους κοινούς λογαριασμούς και για ποσά μικρά (συγκριτικά με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητά του, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις και την κίνηση των λογαριασμών του), τα οποία δεν έπρεπε να θεωρηθούν ως προσαύξηση της περιουσίας του.

Ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα α)περί διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών προς ανάλωση και β) περί ανάληψης και επανακατάθεσης ποσών εντός της ίδιας χρήσης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επισυνάπτει κινήσεις λογαριασμών που αποδεικνύουν αναλήψεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2010-2011 συνολικού ποσού 326,364,35 ευρώ και 67.000,00 δολαρίων ΗΠΑ (..... 134.950,00 ευρώ και 67.000,00 δολαρίων, 61.237,56 ευρώ, 69.599,79 ευρώ, 45.000,00 ευρώ, Τράπεζα 15.577,00 ευρώ).

Οι αναλήψεις μετρητών που πραγματοποίησε το υπό κρίση έτος 2012 αρκούν (και χωρίς επίκληση παρελθόντων ετών) να αιτιολογήσουν μεταγενέστερες καταθέσεις στο ίδιο έτος.

Συνοπτικά, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις μπορούν να δικαιολογηθούν από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του οδοντιατρείου, από τις αναλήψεις του έτους 2010, αλλά και από αναλήψεις-καταθέσεις του έτους 2012, ενώ και η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών αποδεικνύει τη δυνατότητά του να έχει μετρητά εις χείρας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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 **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** 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, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο **4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005** ορίζεται ότι: «Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθ.....ς ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά».

Επειδή, στο άρθρο **48 § 3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, 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 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 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.».

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 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 παράβασηςΗ 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα, βάσει των άρθρων 66 Ν. 2238/94, 23 έως 25 και 72 Ν. 4174/13, καθώς και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005, στα πλαίσια του οποίου, μεταξύ άλλων, ελέγχθηκαν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών που τηρούνταν στην ημεδαπή. Ο

προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία, ώστε να αποδείξει την πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, και συνεπώς τα ποσά αυτά ορθώς θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48. παρ. 3. του Ν.2238/1994.

Επειδή, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελεύθερου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η έκδοση αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣΤΕ 886/2016).

Επειδή, περαιτέρω, από την από2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης προκύπτει με σαφήνεια ότι το αποκρυβέν εισόδημα, ύψους 100.856,89€ φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος και όχι ως εισόδημα που προήλθε αποκλειστικά από την δραστηριότητα του οδοντιάτρου. Προς τούτο μάλιστα συνηγορεί το γεγονός ότι η ελεγκτική αρχή έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα ακριβή και δεν επέβαλε πρόστιμο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, το οποίο θα έπρεπε να επιβληθεί στην περίπτωση που διαπιστώνονταν αιτιολογημένα ότι η προσαύξηση της περιουσίας του προήλθε από την δραστηριότητά του, ως ελεύθερου επαγγελματία-οδοντιάτρου .

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πλημμελούς αιτιολογίας και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «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.....5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 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, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015**: «.....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 οικόπεδα, 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 προσαύξησή της..... 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, ο προσφεύγων, τόσο στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου όσο και στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίστηκε ότι τα ποσά που του καταλόγισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας, συνολικού ύψους 100.856,89€, δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά χρήματα τα οποία προέρχονται από εισοδήματα προηγούμενων χρήσεων. Προς τούτου, προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 2010-2012 και επικαλείται αναλήψεις προηγούμενων ετών συνολικού ύψους 326,364,35 ευρώ και 67.000,00 δολαρίων ΗΠΑ. Υποστηρίζει δε ότι οι επίμαχες καταθέσεις, δύναται να καλυφθούν και μόνο από αναλήψεις κατά το υπό κρίση έτος 2012.

Επειδή, ο προσφεύγων αν και επικαλείται κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών προηγούμενων ετών, δεν προσκομίζει την κίνηση του υπ' αρ. λογαριασμού στην Τράπεζα, ο οποίος προϋπήρχε της χρήσης του 2012 και, όπως προκύπτει τουλάχιστον από τις κινήσεις του έτους 2012, διακινούνταν σημαντικά ποσά σε αυτόν, έτσι ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ορισμένες από τις αναλήψεις του τα προηγούμενα έτη να τροφοδότησαν τον εν λόγω λογαριασμό

Επειδή, η συνεχώς και αδικαιολογήτως επαναλαμβανόμενη διαδικασία, ανάληψης μετρητών και ολικής ή μερικής επανακατάθεσης αυτών, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων δεν συνάδει με την συνήθη πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη κατά την υπό κρίση περίοδο. Ειδικότερα, δεν προκύπτει

η αιτία διενέργειας των επικαλούμενων τραπεζικών κινήσεων (λ.χ. ανάληψη χρημάτων για την αποπληρωμή δανειακών και λοιπών υποχρεώσεων).

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 εισοδήματος. Κατά συνέπεια, δεν απεικονίζει το πραγματικά σχηματισθέν κεφάλαιο του εκάστοτε ελεγχόμενου, όπως αυτό αποτυπώνεται στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και οι οποίες αντανakλούν την πραγματική και όχι την τεκμαρτή περιουσιακή του κατάσταση.

Επειδή, ο προσφεύγων, στην υποβληθείσα από κοινού με την σύζυγό του, Α.Φ.Μ., δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 ο προσφεύγων, εμφανίζει πραγματικές δαπάνες συνολικού ύψους 361.836,35€. Συγκεκριμένα:

Είδος δαπάνης	Ποσό
Δαπάνη για αγορά ακινήτων (κωδ. 735 & 736)	291.086,96€
Δαπάνη για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων (κωδ. 727 & 728)	5.101,22€
Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων (κωδ. 719 & 720)	31.033,00€
Ποσό ασφαλιστρών για ασφάλεια ζωής, ατυχημάτων, ασθένειας (κωδ. 073)	1.356,01€
Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημόσιο (κωδ. 060)	264,00€
Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (κωδ. 053)	2.855,16€
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049)	30.010,00€
Έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης στο εσωτερικό και εξωτερικό (κωδ. 047)	130,00€
ΣΥΝΟΛΟ	361.836,35€

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω οι πραγματοποιηθείσες κατά το έτος 2011 δαπάνες του προσφεύγοντα και της συζύγου του (361.836,35€) είναι μεγαλύτερες των συμπεριλαμβανομένων τεκμαρτών στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου τους (353.206,77€) αλλά και των επικαλούμενων αναλήψεων προηγούμενων ετών ύψους 326,364,35 ευρώ, οι οποίες δεν δύναται εν προκειμένω, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, να δικαιολογήσουν τις πιστώσεις συνολικού ύψους 100.856,89€. Αναφορικά δε με την ανάληψη ποσού 67.000,00€ δολαρίων Η.Π.Α., δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου μετατροπή τους σε ευρώ, ώστε να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, ως προς τις δύο πιστώσεις στις 10/08/2012 & 7/12/2012, ύψους 511,36€ και 491,18€ αντίστοιχα, στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας, δεν στοιχειοθετείται, δεδομένου ότι, τόσο από την αιτιολογία της

Τράπεζας, όσο και από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα προκύπτει η πηγή και η αιτία αυτών, καθώς αφορούν στην μισθοδοσία του από τον Δήμο

Επειδή, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι τα ποσά που καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας είναι μικρά και εξαιρούνται της υποχρέωσης δικαιολόγησής τους, αυτός δεν δύναται να γίνει αποδεκτός για τα ποσά των 1.000,00€ και άνω, λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δραστηριότητα και το προφίλ του προσφεύγοντα. Ειδικότερα, το επάγγελμα του οδοντιάτρου, που ασκεί το προσφεύγων, ενέχει συναλλαγές με ασθενείς, οι οποίες στην πλειοψηφία τους είναι μικρότερες των 1.000,00€, με αποτέλεσμα να μην δύναται εν προκειμένω να εξαιρεθούν ανάλογου ύψους πιστώσεις που ανήκουν στο ευρύ φάσμα της δραστηριότητάς του.

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό περί επιμερισμού των ποσών στους συνδικαιούχους των λογαριασμών

Επειδή με το **άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή με το **άρθρο 4 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη ».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1033/21.02.2013**: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν** ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

Επειδή, όπως επικουρικώς, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/17.02.2014**: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών **καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο,** ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1228/15.10.2014**: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους **συνδικαιούχους.** Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από

κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και **εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν**. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 Ν. 4174/2013: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§3 του ν.2238/1994: «3. Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα, που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του..... 4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από:

- α) την παροχή εργασίας του ανήλικου τέκνου, με σχέση εξαρτημένης ή ανεξάρτητης εργασίας ή μίσθωσης έργου,
- β) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικό τέκνο από κληρονομία,
- γ) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικό τέκνο από χαριστικές παροχές, εκτός από εκείνα που προέρχονται από χαριστικές παροχές γονέα του, δ)....., ε)..... στ.....

Σε περίπτωση που για το ανήλικό τέκνο, συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις α' έως στ' της παραγράφου αυτής, τότε στην υποβαλλόμενη δήλωσή του περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτό από χαριστικές παροχές από τους γονείς του, καθώς και το αντίστοιχο υποκατάστατό τους».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως για τους ακόλουθους τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του, τα ποσά θα πρέπει να επιμεριστούν ισομερώς στον ίδιο και στους συνδικαιούχους αυτών, οι οποίοι είναι η μητέρα τουΑ.Φ.Μ., η σύζυγός του Α.Φ.Μ. και τα τρία ανήλικα τέκνα του, και Ειδικότερα:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ- Τράπεζα – Σύνολο 8.000,00€

Δικαιούχοι: 1)- Α.Φ.Μ., 2)Α.Φ.Μ., 3)- Α.Φ.Μ.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-Τράπεζα- Σύνολο 13.548,92€

Δικαιούχοι: 1)- Α.Φ.Μ., 2)Α.Φ.Μ., 3)- Α.Φ.Μ., 4), 5)και 6)

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ- Τράπεζα- Σύνολο 15.105,43€

Δικαιούχοι: 1)- Α.Φ.Μ., 2) - Α.Φ.Μ.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-Τράπεζα- Σύνολο 1.000,00€

Δικαιούχοι: 1) - Α.Φ.Μ., 2)..... - Α.Φ.Μ.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ- Τράπεζα- Σύνολο 5.000,00€

Δικαιούχοι: 1) - Α.Φ.Μ., 2)- Α.Φ.Μ.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ- Τράπεζα - Σύνολο 2.000,00€

Δικαιούχοι: 1)Α.Φ.Μ., 2)- Α.Φ.Μ.

Επειδή, από την από2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, δεν προκύπτουν οι πραγματικοί δικαιούχοι των ανωτέρω πιστώσεων.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν προέβη σε ισομερή επιμερισμό των ανωτέρω πρωτογενών καταθέσεων στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, χωρίς ωστόσο να αιτιολογήσει τούτο επαρκώς, ειδικώς και εμπειριστατωμένα, κατά παρέκκλιση των όσων προβλέπονται στις προαναφερθείσες διατάξεις.

όφειλε εφόσον δεν επιμέρισε ισομερώς τις επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις, να αιτιολογήσει επαρκώς την αναλογία που επικαλέστηκε, προσδιορίζοντας τους πραγματικούς δικαιούχους των χρημάτων, γεγονός που δεν έπραξε.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσδιορισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς που επικαλείται ο προσφεύγων θα πρέπει να επιμεριστούν ισομερώς στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, με εξαίρεση τον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της, στον οποίο συμμετέχουν τα τρία ανήλικα τέκνα του και θα πρέπει το ποσό που τους αναλογεί, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5§3 του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014 να καταλογιστεί στον γονέα με το μεγαλύτερο εισόδημα, δη στον προσφεύγοντα.

Συνακόλουθα, οι συνολικές πιστώσεις που αναλογούν στον προσφεύγοντα και του καταλογίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας της βάσει του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94 με την παρούσα απόφαση είναι οι εξής:

Λογαριασμός/ Τραπεζικό Ίδρυμα	Σύνολο προσαύξησης περιουσίας βάσει ελέγχου	Σύνολο πιστώσεων που δικαιολογήθηκαν δια της ενδικοφανούς προσφυγής	Σύνολο προσαύξησης περιουσίας βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Προσαύξηση περιουσίας που αναλογεί στον προσφεύγοντα
...../ Τράπεζα	48.500,00€	0,00€	48.500,00€	48.500,00€
...../Τράπεζα	8.000,00€	0,00€	8.000,00€	(1/3) 2.666,67€
...../.....	13.548,92€	0,00€	13.548,92€	(4/6) 9.032,61€
...../ Τράπεζα	15.105,43€	0,00€	15.105,43€	(1/2) 7.552,72€
...../ Τράπεζα	1.700,00€	0,00€	1.700,00€	1.700,00€
...../ Τράπεζα	1.000,00€	0,00€	1.000,00€	(1/2) 500,00€
...../ Τράπεζα	1.002,54€	1.002,54€	0,00€	0,00€
...../ Τράπεζα	5.000,00€	0,00€	5.000,00€	5.000,00€
...../ (.....)	5.000,00€	0,00€	5.000,00€	(1/2) 2.500,00€
...../ (.....)	2.000,00€	0,00€	2.000,00€	(1/2) 1.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ	100.856,89 €	1.002,54 €	99.854,35 €	78.452,00 €

Το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογούν φόρος και για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 (Οικ. έτος 2013) προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

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	
A - B. Από ακίνητα	8.201,35	6.111,00	10.503,75	6.111,00	10.503,75	6.111,00	2.302,40
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	1.638,20		1.638,20		1.638,20		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	30.000,56		130.857,45		108.452,56		78.452,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	39.840,11	6.111,00	142.999,95	6.111,00	120.594,51	6.111,00	80.454,40
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	39.840,11	6.111,00	142.999,95	6.111,00	120.594,51	6.111,00	80.454,40

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Αθροισμα	39.840,11	6.111,00	142.999,95	6.111,00	120.594,51	6.111,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	39.840,11	6.111,00	142.999,95	6.111,00	120.594,51	6.111,00

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	39.840,11	142.999,95	120.594,51	80.454,40
	Της συζύγου	6.111,00	6.111,00	6.111,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	784,09	43.978,16	33.743,18	32.959,09
Προκαταβολή φόρου		4.099,80	4.099,80	4.099,80	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		426,45	426,45	426,45	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		85,29	85,29	85,29	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013			39.885,40	30.434,43	30.434,43
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης		4.066,26	9.026,27	8.130,07	4.063,81
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	10.111,89	98151,37	77569,22	67.457,33
	για επιστροφή				

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της υπ' αριθμ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδημάτων περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

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

Υπ' αριθμ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (περιόδου 01/01-31/12/2012):

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου- απόφασης
Διαφορά φόρου	43.194,07€	32.959,09€	10.234,98 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι	39.885,40€	30.434,43€	9.450,97 €

άρθρου 53 του ν.4174/2013			
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	4.960,01€	4.063,81€	896,20 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	88.039,48 €	67.457,33 €	20.582,15 €

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

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.